



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.002758/2005-67  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-005.875 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de outubro de 2021  
**Recorrente** ARTECOLA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

**ATIVO PERMANENTE: IMOBILIZADO E ATIVO DIFERIDO. GASTOS ATIVÁVEIS.**

Como regra geral, os custos dos bens adquiridos, reformas ou melhorias realizadas cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, assim como as despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração devem ser ativados para futuras depreciações ou amortizações.

**REGISTRO NO ATIVO DIFERIDO.**

O registro de determinado dispêndio como ativo diferido demanda a identificação de duas condições, a saber: 1º) o dispêndio deve referir-se a projetos cuja operação não tenha iniciado; 2º) deve haver razoável segurança da realização de receitas futuras. Não se trata de ativação pura e simples do gasto, mas sim a transmutação provisória de um custo ou despesa (pré) operacional em ativo (diferido), com objetivo de amortização futura.

Não é concebível alocar no ativo diferido os gastos das atividades operacionais (que já estão em andamento) e que nem se sabe se vão gerar receitas futuras.

**DESPESAS NÃO COMPROVADAS.**

É correta a glosa de despesas para as quais o sujeito passivo não tenha apresentado comprovantes hábeis e idôneos.

**SEGURO DE VIDA. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. EXIGÊNCIA ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.**

A condição estabelecida no art.360 do RIR/99 é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários. Não cabe ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo.

**DOAÇÕES A ENTIDADES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS.**

Mantém-se a glosa de doações a entidades civis sem fins lucrativos quando não atendidas as condições exigidas na legislação para sua dedutibilidade.

*ROYALTIES* PAGOS A EMPRESAS ESTRANGEIRAS. A dedutibilidade dos gastos com *royalties* pagos a empresas estrangeiras limita-se ao percentual estabelecido pela legislação tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL.

A decisão proferida no processo principal aplica-se à exigência reflexa devido à íntima relação de causa e efeito existente entre elas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a dedução das despesas com planejamento estratégico, assessoria comercial e seguro pagos aos diretores, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento e o Conselheiro Iágaro Jung Martins que dava provimento em menor escala.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

## **Relatório**

Trata-se o presente processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pelos quais são exigidos R\$ 112.032,85 depois de consideradas as compensações de prejuízos fiscais e base de negativa de CSLL de empresa sujeita apuração pelo lucro real no ano-calendário de 2000.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 290/307 (numeração do e-processo) foram apuradas as seguintes infrações

- A) **Aplicações de capital escrituradas como despesas.** A Recorrente registrou em conta de resultado valores que deveriam ser lançados em conta de ativo diferido referente a troca de piso, construção de rede elétrica, gastos com planejamento estratégico de gestão e gastos com assessoria comercial;
- B) **Despesas não comprovadas** – A Recorrente não apresentou documentos hábeis e idôneos para comprovar as despesas escrituradas como serviços de profissionais contratados e pesquisas de mercado;
- C) **Despesas indedutíveis** – A Recorrente lançou como despesas valores que não atenderam as condições de dedutibilidade do artigo 360 do RIR à título de seguros de administradores e sócios, doações à Fundação Francisco Xavier Kunst e royalties pagos a empresas estrangeiras.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação aos autos de infração na qual alega, resumidamente, o seguinte:

- a) O conserto do piso deve ser considerado despesa porque serve para preservar a utilização o imóvel em que se agregou e porque não foi comprovado acréscimo de vida útil do imóvel.
- b) A instalação de rede elétrica deve ser considerada despesas porque sequer é possível estabelecer critério de depreciação. O *layout* da fábrica – de características mutáveis – é que estabelece a extensão da rede e conectores necessários ao consumo. A rede elétrica tem situação instável; não se vincula ao prédio, mas à durabilidade das máquinas; nem se vincula a alguma máquina, que pode ser removida do local a qualquer momento.
- c) Os gastos com planejamento estratégico de gestão não devem ser ativados, pois planejamento não é mais do que um plano anual. Tem caráter de curtíssimo prazo. A transitoriedade é da essência dos gastos: o abandono da estratégia, às vezes, é mais vital do que sua própria existência.
- d) Os gastos com assessoria comercial não podem ser escriturados no ativo diferido devido à instabilidade dos elementos que compõem uma reestruturação. A reestruturação é projetadas para atuação imediata em face do mercado existente, mas pode ser abandonada diante das mudanças de conjuntura. O planejamento de vendas vincula-se ao cumprimento das metas, estabelecidas por períodos não superiores a um mês. O descumprimento das metas exige tomadas de novas atitudes. Todo e qualquer planejamento tem duração enquanto tiver utilidade. A instabilidade praticamente exige adequações diárias.
- e) As despesas com serviços profissionais contratados são dedutíveis, pois vinculam-se ao objeto da empresa, são necessárias e satisfazem aos requisitos do art. 299 do RIR/99. Os beneficiários, as datas e os valores das despesas estão perfeitamente identificados nos documentos apresentados.
- f) A dedutibilidade das despesas com pesquisa de mercado estava vinculada à necessidade de ampliação do mercado na Argentina, o que se concretizou com a implantação subsidiária naquele país. A ausência de

notas fiscais foi suprida por relatório interno cujos valores mantêm razoabilidade e merecem fé pública por estarem registrados na contabilidade.

- g) As despesas com seguros dos administradores e sócios são dedutíveis porque defendem o interesse da impugnante com a segurança e tranquilidade de seus executivos. A cobertura dos seguros seria proporcional ao salário do dirigente e ao tamanho da responsabilização da empresa.
- h) A glosa das doações à Fundação Francisco Xavier Kunst é indevida. A fundação é uma associação, regulamente constituída, com diretoria própria, que mantém contabilidade e não distribui resultados ou vantagens a seus dirigentes, mantenedores ou associados. Cumpre todas as exigências legais concernentes às entidades sem fins lucrativos. A autuação resulta do apego ao formalismo; há que se verificar a materialidade do papel da fundação. Além disso, os empréstimos em dinheiro são devolvidos à fundação acrescidos de juros significativamente inferiores aos de mercado, os quais praticamente cobrem a correção monetária. Essa sistemática visa recompor o fundo e evitar doação indireta em forma de salário. A efetividade das transferências à fundação se deu por meio de depósitos em conta corrente, com exceção de um único valor que foi quitado por meio de compensação.
- i) As despesas com pagamento de *royalties* são necessárias, pois referem-se à manutenção de direito de utilização de tecnologia vital a produção de lucros da empresa. Os pagamentos mensais, ainda que em patamares superiores aos limites legais, são exigências contratuais.

Em 07 de abril de 2009, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), negou provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa:

**ATIVO PERMANENTE: IMOBILIZADO E ATIVO DIFERIDO. GASTOS ATIVÁVEIS.** Como regra geral, os custos dos bens adquiridos, reformas ou melhorias realizadas cuja vida útil ultrapasse o período de um não, assim como as despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração devem ser ativados para futuras depreciações ou amortizações.

**DESPESAS NÃO COMPROVADAS.** É correta a glosa de despesas para as quais o sujeito passivo não tenha apresentado comprovantes hábeis e idôneos.

**SEGURO DE VIDA. DESPESA OPERACIONAL OU LIBERALIDADE.** Os gastos com o seguro de vida de empregados e dirigente são dedutíveis do lucro real somente quando se destinar indistintamente a todos os empregados e dirigentes.

**DOAÇÕES A ENTIDADES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS.** Mantém-se a glosa de doações a entidades civis sem fins lucrativos quando não atendidas as condições exigidas na legislação para sua dedutibilidade.

**ROYALTIES PAGOS A EMPRESAS ESTRANGEIRAS.** A dedutibilidade dos gastos com *royalties* pagos a empresas estrangeiras limita-se ao percentual estabelecido pela legislação tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL. A decisão proferida no processo principal aplica-se à exigência reflexa devido à íntima relação de causa e efeito existente entre elas.

Cientificada (AR fls. 409), a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 414/428 na qual reitera as alegações já suscitadas quando da impugnação.

É o relatório

## Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual, dele conheço.

Conforme exposto no relatório da presente decisão, tratam os autos de glosa de:

- a) Aplicações de capital escrituradas como despesas;
- b) Despesas não comprovadas; e
- c) Despesas indedutíveis.

Faremos, a seguir, a análise individualizada de cada uma delas.

### 1) DAS APLICAÇÕES DE CAPITAL ESCRITURADAS COMO DESPESAS

#### 1.1 ) TROCA DE PISO

De acordo com o relatório fiscal (fls. 291 – numeração do e-processo), em 18/01/2000 e em 25/01/2000 a empresa escriturou a débito da conta de resultado “5.2.2.08.235 – Manutenção e Reparos”, valores referentes à troca do piso.

Com o objetivo de verificar se as melhorias realizadas no imóvel, possuíam vida útil superior à um ano, a fiscalização pediu que fosse informada a data seria providenciada nova “troca” deste mesmo piso.

Em resposta, a empresa informou que a troca do piso foi feita em substituição ao parque danificado, com o objetivo de manter suas instalações em condições suficientes de operação. Em 10/06/2005 informou que não houve mais nenhuma troca do referido piso.

Diante das referidas informações, concluiu a fiscalização que *“o fato do referido piso não ter sido trocado desde janeiro de 2000, é suficiente para que se trata de um bem material durável, com vida útil superior à um ano. Sendo assim, a fiscalizada deveria ter ativado os gastos relativos à troca do piso ao invés de contabilizá-lo a débito da conta de resultado.*

Em sua impugnação a ora Recorrente alegou que o conserto do piso deve ser considerado despesa porque serve para preservar a utilização o imóvel em que se agregou e

porque não foi comprovado acréscimo de vida útil do imóvel, conforme já decidido pelo conselho quando do julgamento do processo n.º 10120.003104/93-81.

A decisão recorrida, por sua vez, argumenta que, nos termos do artigo 179, IV, da Lei n.º 6.404/76, devem ser registrados no ativo imobilizado *os direitos que tivessem por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa ou exercidos com essa finalidade*. Sendo assim, como o imóvel da filial era bem do ativo permanente o piso agrega-se, por acessão, à propriedade do imóvel.

Correta a decisão recorrida. De acordo com o artigo 301 do RIR/99

Art. 301 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesas operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse a um ano.

(...)

§2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado.

No caso dos autos, no entanto, a autoridade fiscal demonstrou que, até 10/06/2005, não houve a troca do referido piso.

Finalmente, a jurisprudência deste conselho é firme no sentido de que as benfeitorias e reparos de conservação cuja vida útil supere um exercício deverão ser ativadas para futuras amortizações, conforme se verifica pelas ementas abaixo reproduzidas:

IMOBILIZAÇÕES – ATIVO PERMANENTE COMO DESPESA. Bens materiais duráveis, com vida útil superior à duração de um exercício, empregados na manutenção da fonte pagadora, se capitalizam como imobilizações, para que seus custos sejam absorvidos paulatinamente, mediante quotas de depreciação, durante o tempo em que prestem utilidades (Acórdão 103-20.051, 17/08/1999)

IRPJ – IMOBILIZAÇÕES CONTABILIZADAS COMO DESPESAS OPERACIONAIS. – Gastos efetuados para a limpeza de lagoas existentes no terreno classificam-se como simples despesas de manutenção e conservação mas outras melhorias como terraplanagem, compras de terras especiais e plantação de gramas e outras plantas diversas devem ser ativadas. Os dispêndios efetuados com retífica de motores devem ser classificados no ativo permanente quando a autoridade lançadora comprovar que os melhoramentos introduzidos aumentam em mais de um ano, na vida útil prevista na aquisição dos motores devem ser classificados no ativo permanente quando a autoridade lançadora comprovar que os melhoramentos aumentaram a vida útil em mais de um ano. (Acórdão n.º 101.93.264. 19/11/2000)

BENFEITORIAS, REPAROS E CONSERVAÇÃO – Benfeitorias e despesas de reparos e conservação cuja vida útil supere um exercício deverão ser ativadas para futuras amortizações, inclusive reparação de rede de água e esgoto, restauração de laje do teto, pintura geral e troca do piso de cimento por azulejo, em imóvel locado, sem direito a indenização (Ac 101.74012/83)

Por fim, é importante registrar que no processo n.º 10120.003104/93-81, mencionado pela Recorrente, as despesas de conservação e manutenção foram efetuadas em bens totalmente depreciados e, sendo assim, caberia a fiscalização o ônus de comprovar o aumento da vida útil dos mencionados bens.

## 1.2) CONSTRUÇÃO DE REDE ELÉTRICA

De acordo com o relatório fiscal (fls. 292 – numeração do e-processo), em 07/07/2000 a empresa escriturou a débito da conta de resultado “5.2.2.08.235 – Manutenção e Reparos”, valores referentes à aquisição de vários materiais utilizados em instalações elétricas, além de um valor referente ao pagamento de mão de obra.

Com o objetivo de verificar se as melhorias realizadas no imóvel, possuíam vida útil superior à um ano, a fiscalização intimou a fiscalizada a informar a partir de quando (mês/ano calendário) começou a utilização da referida rede elétrica.

Em resposta, a empresa informou o início da utilização da rede elétrica foi em julho de 2000 e que a vida útil da referida rede é superior a um ano.

Diante das referidas informações concluiu a fiscalização que *“o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado não podendo ser deduzido como despesa operacional”*

Em sua impugnação a Recorrente alega que a instalação de rede elétrica deve ser considerada despesas porque sequer é possível estabelecer critério de depreciação. O *layout* da fábrica – de características mutáveis – é que estabelece a extensão da rede e conectores necessários ao consumo. A rede elétrica tem situação instável; não se vincula ao prédio, mas à durabilidade das máquinas; nem se vincula a alguma máquina, que pode ser removida do local a qualquer momento

Incorretas as alegações da Recorrente. Isso porque, conforme exposto na decisão recorrida *“a rede elétrica instalada no setor de montagem da filial de Canudos se incorporou a o imóvel. Seus gastos deveriam ser contabilizados no ativo permanente para posterior depreciação. As características de utilização, ainda que as máquinas fossem trocadas de lugar ou que a rede sofresse adaptações, não pressuporiam a instabilidade alegada pela impugnante. Aliás, ela mesma declara que a rede tinha vida útil superior a um ano.*

Sendo assim, as mesmas condições expostas no item anterior aplicam-se à este item.

## 1.3) GASTOS COM PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

De acordo com o relatório fiscal (fls. 293 – numeração do e-processo) a empresa escriturou a débito da conta de resultado “5.3.6.10.260 – Serviços de Profissionais Contratados” e da conta “5.3.10.262 – Serviços de Terceiros, pagamentos efetuados a Fernando Bins Luce e Business Consultoria Empresarial.

Analisando os documentos, notas fiscais e recibos de pagamento de autônomos apresentados pela empresa, a fiscalização constatou que se tratava de serviço de consultoria referente a planejamento estratégico.

Diante dos mencionados documentos, a fiscalização pediu esclarecimentos quanto a forma como foi realizado o acompanhamento referente ao desenvolvimento do planejamento estratégico, em que ano-calendário ele foi implementado e por quanto tempo ele foi utilizado pela empresa como ferramenta de melhoria de suas atividades, se o mesmo contribuiu para formação de mais de um período de apuração. Foi questionado ainda se os resultados, sugestões e conclusões advindas do planejamento estratégico estão, ainda, sendo utilizados e acompanhados pela empresa.

Em resposta, a empresa anexou o material referente ao planejamento de 2000, 2001 e 2003 e o programa de julho de 2003, o qual demonstraria a dinâmica dos trabalhos. Afirma que o acompanhamento foi realizado através de reuniões semestrais com o grupo de planejamento estratégico, sendo que o trabalho se iniciou em 1997 e se estende até a data da resposta (09/05/2005).

Diante da documentação apresentada a fiscalização glosou a despesa com planejamento estratégico por entender que (fls. 294):

(...) o artigo 265 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.00/99 e o artigo 324 do RIR/99 “especificam que é dedutível a amortização de custos, encargos ou despesas **registrados no ativo diferido**, e que contribuirão para a **formação do resultado de mais de um período de apuração**.

Portanto, em conformidade com os dispositivos legais citados, custos, despesas e encargos que contribuíram para a formação do resultado de mais de um período de apuração devem ser ativados (registrados no Ativo Diferido) para posterior amortização. (grifos no original)

A Recorrente, por sua vez, alega que os gastos com planejamento estratégico de gestão não devem ser ativados, pois planejamento não é mais do que um plano anual. Tem caráter de curtíssimo prazo. A transitoriedade é da essência dos gastos: o abandono da estratégia, às vezes, é mais vital do que sua própria existência.

A decisão recorrida rejeitou a referida alegação por entender que (fls. 396/397):

Os trabalhos da consultoria de planejamento estratégico de gestão teriam iniciado em 1997, segundo informação da contribuinte, e se estenderam, no mínimo, até 2005 (fls. 143). Em 2000, a intenção estratégica do plano era para os próximos anos (fls. 148). Em 2001, eram feitas projeções para até 2008 (fls. 149/154), prevendo revisões semestrais (fls. 143 e 151/152). O sítio da impugnante hoje demonstra a mesma intenção estratégica que fora projetada em 2000 e adaptada 2002 (fls. 148,150 e 377). Todas essas características refutam as argumentações da contribuinte de que a consultoria teria aplicação para o curto prazo e confirmam que as despesas glosadas eram destinadas a contribuir para formação do resultado em mais de um exercício social. ]

A questão que se coloca, portanto, é se os gastos com o planejamento estratégico enquadram-se no conceito de despesa dedutível ou no conceito de ativo diferido.

Segundo o FIPECAFI, em sua versão de 31 de dezembro de 2006, “*os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos que serão amortizados por apropriação às despesas*”

*operacionais (ou aos custos), no período de tempo em que estiverem contribuindo para formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior a seu início de operação”.*

O objetivo da existência do ativo diferido era a equivalência, no tempo, da amortização das despesas incorridas pela empresa na fase pré-operacional, às receitas decorrentes de referida operacionalização. Assim, quando a empresa incorria em despesas relacionadas ao desenvolvimento, construção e implantação de projetos antes de estes apresentarem receitas, deveriam ser registradas como ativo diferido.

No entanto, conforme decidido por este Conselho no Julgamento do Acórdão 1401.000.993, cuja ementa transcreve-se a seguir, para classificar um gasto no ativo diferido é necessário uma relação direta identificada e documentada entre os custos e despesas incorridos e as receitas a serem obtidas em períodos futuros.

#### ATIVO DIFERIDO.

O objetivo da existência do ativo diferido era a equivalência, no tempo, da amortização das despesas incorridas pela empresa na fase pré-operacional, às receitas decorrentes de referida operacionalização. Assim, quando a empresa incorria em despesas relacionadas ao desenvolvimento, construção e implantação de projetos antes de estes apresentarem receitas, deveriam referidas despesas ser registradas como ativo diferido. No futuro, quando surgissem as receitas referentes a referido ativo diferido, este seria passível de amortização.

Assim, o objetivo da escrituração do ativo diferido não era tornar a despesa permanentemente indedutível, mas sim permitir a dedutibilidade do dispêndio quando o projeto que lhe deu causa estiver produzindo receitas.

#### REGISTRO NO ATIVO DIFERIDO.

O registro de determinado dispêndio como ativo diferido demanda a identificação de duas condições, a saber: 1º) o dispêndio deve referir-se a projetos cuja operação não tenha iniciado; 2º) deve haver razoável segurança da realização de receitas futuras. Não se trata de ativação pura e simples do gasto, mas sim a transmutação provisória de uma de um custo ou despesa (pré) operacional em ativo (diferido), com objetivo de amortização futura. Não é concebível alocar no ativo diferido os gastos das atividades operacionais (que já estão em andamento) e que nem se sabe se vão gerar receitas futuras.

Importante a transcrição, pela sua clareza, do voto do Conselheiro Relator Alexandre Antônio Alkimin:

Com isso, o registro de determinado dispêndio como ativo diferido demanda a identificação de duas condições, a saber:

- 1º) o dispêndio deve referir-se a projetos cuja operação não tenha iniciado
- 2º) deve haver razoável segurança da realização de receitas futuras.

Todavia, tem razão a Autoridade Autuante, quando remete-se ao texto literal do art. 179, V da Lei das SA's, ao falar que seriam contabilizadas no ativo diferido as aplicações de recursos em despesas que “contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”.

No entanto, o conceito de “formação do resultado de mais de um exercício social” não se aterm ao simples fato de o gasto eventualmente auxiliar um acréscimo no resultado futuro, tendo em vista que isso é decorrência lógica do próprio princípio da continuidade. É dizer: logicamente há diversos gastos que contribuem para o acréscimo

no resultado de exercícios futuros, como por exemplo o treinamento interno de pessoal (já que o empregado irá trabalhar melhor e produzir mais) e os gastos com publicidade (tendo em vista que a clientela irá aumentar e se fidelizar).

Enfim, há diversos gastos que contribuirão para a formação de exercícios futuros. Todavia, para classificar um gasto no ativo diferido é necessário uma relação direta, identificada e documentada entre os custos e despesas incorridos e as receitas a serem obtidas em períodos futuros. Este é o posicionamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil esboçado por meio da NPC VIII (Normas e Procedimentos de Contabilidade), que trata especificamente do grupo “Diferido” e somente foi revogada em 24/05/2011, tendo em vista a convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais. Confira-se:

*O conceito de “formação do resultado de diversos períodos”, que caracteriza os itens classificáveis como ativos diferidos, **pode ser definido como uma relação direta, identificada e documentada, entre certos custos ou despesas incorridos em um certo momento, geralmente não identificáveis com ativos físicos, e receitas a serem obtidas em períodos futuros.***

(...)

*Neste ponto, é necessário insistir na importância da relação entre as despesas diferidas e as receitas esperadas, para **cuja geração essas despesas devem contribuir de forma inequívoca.** O conceito de diferimento de despesas nasce com a esperança de se obter receitas em períodos futuros que não se poderiam originar se as despesas diferidas não tivessem sido incorridas. Portanto, não poderão diferir-se aqueles itens vinculados a projetos abandonados e que, conseqüentemente, não produzirão receitas, nem tampouco os itens ligados a projetos de viabilidade duvidosa. Neste último caso, a amortização total e imediata das despesas diferidas atende ao princípio básico de conservadorismo.*

Daí é que a interpretação sistemática do dispositivo permite aferir que o conteúdo das contas que integram o Ativo Diferido têm relação a projetos futuros dos quais certamente irão decorrer receitas. Frisa-se: é necessária a vinculação direta, identificada e documentada entre os gastos que serão diferidos e as receitas que serão auferidas no futuro.

Desta forma, é interessante notar que o próprio art. 325 do RIR dá essa idéia, pois o §1º, que dispõe quando deveria iniciar a amortização do ativo diferido, remete ao início das operações do projeto cujas despesas foram registradas sob referida conta. Veja-se:

(...)

Vê-se, assim, que não se trata de ativação pura e simples do gasto, mas sim a transmutação provisória de um custo ou despesa (pré) operacional em ativo (diferido), com objetivo de amortização futura

(...)

Para que não parem dúvidas acerca dos requisitos necessários para a ativação de um gasto, verifica-se os exemplos de despesas classificáveis no ativo diferido, conforme orientação do IBRACON:

#### *Despesas de organização*

*Como despesas de organização se entendem, apenas, aqueles custos e gastos incorridos para a formação da entidade, isto é, para que a entidade esteja jurídica e efetivamente em condições de existir. Essas despesas, normalmente, incluem itens, tais como, honorários profissionais para a elaboração dos contratos ou estatutos, despesas de legalização desses documentos e custos dos primeiros registros oficiais da empresa e respectiva legalização. As despesas de organização terminam, assim, quando é legalizada a empresa. A amortização dessas despesas deverá ser feita a*

*partir do início das operações comerciais ou industriais da entidade e não a partir do ano que ela foi constituída.*

(...)

*Gastos incorridos com reorganização ou reestruturação da entidade*

*Os gastos com a reorganização ou reestruturação da entidade não devem ser diferidos, a não ser que contribuam para a formação do resultado de períodos subseqüentes. O acréscimo na eficiência ou a redução nos custos operacionais proporcionados pela reorganização ou reestruturação, não são considerados como contribuição para a formação de resultado para fins do teste para a decisão entre diferir ou lançar diretamente às despesas os correspondentes gastos.*

(...)

Não vejo como concebível alocar no ativo diferido os gastos das atividades operacionais (que já estão em andamento) e que nem se sabe se vão gerar receitas futuras. Nesse ponto, cumpre ressaltar que fidelizar fornecedor não gera receita futura, o certificado do ISO pode ser pré-requisito para vender para determinado cliente, ou seja, são despesas operacionais e necessárias à atividade presente, visando viabilizar o próprio negócio e não desenvolver algo que geraria receita futura.

Diante das razões acima expostas, entendo não ser possível alocar as despesas com atividades operacionais em andamento, como as despesas com planejamento estratégico, como ativo diferido.

#### 1.4) GASTOS COM ASSESSORIA COMERCIAL

De acordo com o relatório fiscal (fls. 295 – numeração do e-processo) a empresa escriturou a débito da conta de resultado “5.3.6.10.260 – Serviços de Profissionais Contratados” pagamentos efetuados ao Sr. Alberto Angel Remeteria.

Analisando os documentos, notas fiscais e recibos de pagamento de autônomos apresentados pela empresa, a fiscalização constatou que se tratava de serviço de assessoria comercial.

Durante o trabalho fiscal a Recorrente esclareceu que o Sr. Alberto Angel Ninson Remeteria foi contratado para implementar a reestruturação interna de pessoal da área comercial, como exemplo destaca os serviços de: sistemática de avaliação, sistemática de formação do preço de venda, sistema SAP, realocação de pessoas, criação de cargos de gerente de mercado. Nesse mesma oportunidade informou que a assessoria comercial iniciou-se em janeiro de 2000 e que a nova estrutura comercial ainda é utilizada pela fiscalizada com algumas modificações implementadas pela própria empresa a partir de setembro de 2004.

Diante da documentação apresentada a fiscalização glosou as mencionadas despesas por entender que (fls. 295):

(...) o artigo 265 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99 e o artigo 324 do RIR/99 “especificam que é dedutível a amortização de custos, encargos ou despesas **registrados no ativo diferido**, e que contribuirão para a **formação do resultado de mais de um período de apuração**.”

Portanto, em conformidade com os dispositivos legais citados, custos, despesas e encargos que contribuíram para a formação do resultado de mais de um período de

apuração devem ser ativados (registrados no Ativo Diferido) para posterior amortização.  
(grifos no original)

A Recorrente, por sua vez, alega que gastos com assessoria comercial não podem ser escriturados no ativo diferido devido à instabilidade dos elementos que compõem uma reestruturação. A reestruturação é projetada para atuação imediata em face do mercado existente, mas pode ser abandonada diante das mudanças de conjuntura. O planejamento de vendas vincula-se ao cumprimento das metas, estabelecidas por períodos não superiores a um mês. O descumprimento das metas exige tomadas de novas atitudes. Todo e qualquer planejamento tem duração enquanto tiver utilidade. A instabilidade praticamente exige adequações diárias.

A decisão recorrida, no entanto, rejeitou a referida alegação por entender que (fls. 396/397):

Os comentários feitos para o item anterior são válidos para este. O contrato de prestação de serviços, assinado em 16/11/99, comprova que os valores pagos faziam parte de um acordo global de reestruturação comercial (fls. 89) . A consultoria implantou nova estrutura no departamento comercial da empresa, introduzindo uma série de modificações a partir de dezembro de 2001, as quais ainda perduravam até maio de 2005 (fls. 186) . Dentre as inovações, destacam-se: mudanças na matriz gerencial e funções de responsabilidade, adequação de estrutura de vendas, implantação do sistema de avaliação, de sistema de formação de preço de venda e do sistema SAP, realocação de pessoal; criação do cargo de gerente de mercado, etc.

Os trabalhos da consultoria de planejamento estratégico de gestão teriam iniciado em 1997, segundo informação da contribuinte, e se estenderam, no mínimo, até 2005 (fls. 143). Em 2000, a intenção estratégica do plano era para os próximos anos (fls. 148). Em 2001, eram feitas projeções para até 2008 (fls. 149/154), prevendo revisões semestrais (fls. 143 e 151/152). O sítio da impugnante hoje demonstra a mesma intenção estratégica que fora projetada em 2000 e adaptada 2002 (fls. 148,150 e 377). Todas essas características refutam as argumentações da contribuinte de que a consultoria teria aplicação para o curto prazo e confirmam que as despesas glosadas eram destinadas a contribuir para formação do resultado em mais de um exercício social.]

Da mesma forma que a decisão recorrida, entendo que as premissas já expostas no item relativo à glosa das despesas com planejamento estratégico aplicam-se ao presente item, motivo pelo qual entendo não se possível alocar as despesas com atividades operacionais (assessoria comercial) em andamento como ativo diferido

## 2) DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Conforme se verifica pelo TVF a fiscalização glosou, por ausência de comprovação as despesas referente ao pagamento efetuado a Alberto Nilson Remeteria no valor de R\$ 6.600,00, bem como as despesa com “pesquisa de mercado” no valor de R\$ 29.345,61 por ausência de documentação hábil e idônea.

Em relação às despesas com serviços profissionais contratados, alega a Recorrente que estes são dedutíveis, pois vinculam-se ao objeto da empresa, são necessárias e satisfazem aos requisitos do art. 299 do RIR/99. Os beneficiários, as datas e os valores das despesas estão perfeitamente identificados nos documentos apresentados.

E em relação à dedutibilidade das despesas com pesquisa de mercado alega a Recorrente que ela estava vinculada à necessidade de ampliação do mercado na Argentina, o que se concretizou com a implantação subsidiária naquele país. A ausência de notas fiscais foi suprida por relatório interno cujos valores mantêm razoabilidade e merecem fé pública por estarem registrados na contabilidade.

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental, hábil e idônea, das respectivas operações e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora. Assim, para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

Conforme reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recentíssima decisão proferida no acórdão 9101-004.020, proferido na sessão de 13 de fevereiro de 2019, a comprovação das despesas com prestação de serviços não se resume à escrituração, exibição de contratos e notas fiscais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável comprovar o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.

DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. GLOSA.

São passíveis de glosa as despesas que não possuam as características de necessidade, usualidade e normalidade, indispensáveis à dedutibilidade do lucro bruto, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se ao lançamento decorrente de CSLL, a decisão proferida na exigência principal de IRPJ, dada a relação de causa e efeito.

Esclarecedores os seguintes trechos do voto da Conselheira Relatora Viviane Vidal Wagner:

No mérito, o contribuinte alega que a apresentação da totalidade das notas fiscais seria suficiente para fazer prova da efetiva prestação de serviços e da dedutibilidade da despesa, considerada normal e usual à atividade da empresa.

É assente que a legislação do Imposto de Renda permite a dedutibilidade, além dos custos efetivamente comprovados, também das despesas necessárias à manutenção da fonte produtora, significando dizer que o legislador reconhece como passíveis de dedução aqueles valores incorridos pela pessoa jurídica sem os quais seria impossível auferir receitas tributáveis.

A par do dever de escrituração, não há dúvida de que cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a efetividade dos custos contabilizados, bem como a necessidade, usualidade e normalidade das despesas deduzidas quando da apuração do lucro tributável.

Sobre o tema, cabe transcrever os seguintes dispositivos do então vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que dispõem sobre a matéria:

*Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).*

(...)

*Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).*

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

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

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

[...]

*Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).*

[...]

*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (DecretoLei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).*

Como se vê, não obstante a despesa possa ter existência real, condição necessária para a sua dedutibilidade, sua mera existência não é suficiente. Nos termos do art. 299 do RIR/99, somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. E necessárias são as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica. Além disso, a lei limita a dedutibilidade às despesas operacionais usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Assim, a comprovação das despesas que afetam o lucro tributável deve evidenciar que o ônus assumido pelo contribuinte decorreu de exigências da atividade da empresa. Não basta a operação ser, hipoteticamente, comum à atividade empresarial. E somente por meio de documentos é possível afirmar que a despesa foi promovida para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Nesse contexto, a escrituração contábil da empresa somente faz prova a favor do sujeito passivo nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos, conforme prescreve o art. 923 do RIR/99, acima transcrito.

Não basta, pois, para justificar a dedutibilidade com custos e despesas, que o contribuinte lastreie suas operações apenas de forma escritural. Deve manter em boa guarda, enquanto não prescritas as ações cabíveis, todos os documentos que instrumentalizam as operações registradas contabilmente e que alteraram sua situação

patrimonial, incluindo, conseqüentemente, documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações.

Como bem exposto na decisão acima transcrita, a comprovação das despesas que afetam o lucro tributável deve evidenciar que o ônus assumido pelo contribuinte decorreu de exigências da atividade da empresa. Não basta a operação ser, hipoteticamente, comum à atividade empresarial. E somente por meio de documentos é possível afirmar que a despesa foi promovida para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Nesse contexto, a escrituração contábil da empresa somente faz prova a favor do sujeito passivo nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos, conforme prescreve o art. 923 do RIR/99.

### 3) DESPESAS INDEDUTÍVEIS

#### 3.1) DESPESAS COM SEGUROS

De acordo com o relatório fiscal (fls. 300 numeração do e-processo) as despesas com seguros dos diretores são indedutíveis. Isso porque, embora a empresa ofereça seguro a todos os empregados, os seguros oferecidos aos diretores são distintos. Diante da diferença existente entre os seguros, concluiu a autoridade fiscal que:

No caso concreto, tendo em vista que é patente a diferença entre o seguro contratado para os sócios e diretores (proposta de seguro de vida em grupo e/ou acidentes pessoais, a Relação/Estudo n.º 1338/05) e o contratado para os demais empregados (proposta de seguro de vida em grupo e/ou acidentes pessoais, a Relação/Estudo n.º 1321/02), conclui-se que não foi oferecido indistintamente a todos os empregados, sendo, pois, as despesas advindas do contrato referente a Relação/Estudo n.º 1338/05 indedutíveis.

A Recorrente, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, alega que as despesas com seguros dos administradores e sócios são dedutíveis porque defendem o interesse da impugnante com a segurança e tranquilidade de seus executivos. A cobertura dos seguros seria proporcional ao salário do dirigente e ao tamanho da responsabilização da empresa.

A fiscalização efetuou a glosa das despesas com seguro de vida de administradores e sócios por considerar que não foi atendido o requisito do oferecimento *indistinto* do benefício assistencial a todos os empregados e dirigentes, previsto do caput do artigo 360 do RIR/99 abaixo transcrito:

“Art. 360 – Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados *indistintamente* a todos os empregados.

Verifica-se que tanto a fiscalização quanto a decisão recorrida interpretam a expressão “indistintamente” constante do artigo como cobertura “igual”. Essa controvérsia foi

amplamente discutida no âmbito da 2º Seção de julgamento do CARF, a qual pacificou sua jurisprudência no sentido de que **exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura para todos os funcionários**. Isso porque a condição imposta pelo legislador é, simplesmente, que a cobertura abranja todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete restringir o alcance legal. Nesse sentido, colaciona-se as ementas dos Acórdãos nº 9202-003.256 e 9202-00.295, proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais da 2ª Seção:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de

apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA / PLANO / SEGURO SAÚDE. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. EXIGÊNCIA ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. A condição estabelecida no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 para que não se incluam no salário de contribuição e não sejam objeto de incidência de contribuição previdenciária os valores relativos à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico hospitalares e outras similares, **é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários. A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo.** Recurso especial negado. (Acórdão 9202-003.256) (grifamos)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA PLANO DE SAÚDE. EXTENSÃO / COBERTURA À TOTALIDADE DO EMPREGADOS / FUNCIONÁRIOS. REQUISITO LEGAL ÚNICO.

De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91, o Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal, exclusivamente, a necessidade de cobrir, ou seja, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. **A exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos à todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.** ( 9202-00.295) (grifamos)

Entendo que a *ratio decidendi* das referidas decisões aplica-se perfeitamente à hipótese dos autos. Isso porque, como visto, o próprio relatório fiscal reconhece que o seguro de vida era oferecido à todos funcionários. No entanto, faz uma interpretação restritiva da expressão *instintamente* constante do artigo 360 do RIR/99 para entendê-la como “gastos iguais” com os benefícios assistenciais dos seus empregados.

### 3.2) DOAÇÕES À FUNDAÇÃO FRANCISCO XAVIER KUNST

A glosa das doações à Fundação Francisco Xavier Kunst foi efetuada pelo fato de não terem sido atendidas as condições estabelecidas no artigo 365, II, do RIR/99, cuja redação é a seguinte:

**Art. 365.** São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações e contribuições, exceto as relacionadas a seguir (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI, e § 2º, incisos II e III):

(...)

**II** - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

**a)** as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

**b)** a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

**c)** a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União, exceto quando se tratar de entidade que preste exclusivamente serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem.

De acordo com a decisão recorrida, a glosa era procedente, uma vez que a despesas não foi respaldada em crédito em conta corrente diretamente em nome da entidade beneficiária (condição da alínea “a”), não foi apresentada a declaração de compromisso prevista na alínea “b”; e a fundação não é reconhecida por ato formal como entidade civil de utilidade pública e não presta serviços exclusivamente gratuitos, pois cobra juros sobre empréstimos, como exige a condição “c”.

A Recorrente alega que a autuação resulta do apego ao formalismo; há que se verificar a materialidade do papel da fundação. Além disso, os empréstimos em dinheiro são devolvidos à fundação acrescidos de juros significativamente inferiores aos de mercado, os quais praticamente cobrem a correção monetária. Essa sistemática visa recompor o fundo e evitar doação indireta em forma de salário. A efetividade das transferências à fundação se deu por meio de depósitos em conta corrente, com exceção de um único valor que foi quitado por meio de compensação.

Nesse ponto, entendo correta a glosa. Comprovado o descumprimento dos requisitos legais não deve ser admitida a dedução. Isso porque, conforme súmula nº 2 deste Conselho “*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

### 3.3) ROYALTIES PAGOS A EMPRESAS ESTRANGEIRAS

Por fim, a fiscalização glosou o percentual das despesas de royalties que ultrapassa o limite máximo de 5% sobre o valor líquido das vendas do produto fabricado.

A Recorrente alega que as despesas com pagamento de *royalties* são necessárias, pois referem-se à manutenção de direito de utilização de tecnologia vital a produção de lucros da empresa. Os pagamentos mensais, ainda que em patamares superiores aos limites legais, são exigências contratuais

Os artigos 353 e 354 do RIR/99 estabelecem as seguintes condições e limitações à dedução da despesa com royalties pagos a empresas estrangeiras:

**Art. 353.** Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

**I** - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

**II** - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Parágrafo único.** O disposto na alínea b do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

**Art. 354.** As importâncias pagas a pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior a título de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, quer fixas, quer como percentagem da receita ou do lucro, somente poderão ser deduzidas como despesas operacionais quando satisfizerem aos seguintes requisitos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52):

**I** - constarem de contrato registrado no Banco Central do Brasil;

**II** - corresponderem a serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa;

**III** - o montante anual dos pagamentos não exceder ao limite fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda, de conformidade com a legislação específica.

§ 1º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 3º).

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 52, parágrafo único):

**I** - pela filial de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;

**II** - pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto.

§ 3º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

Como visto pelos dispositivos legais acima transcritos, o limite máximo para dedução é aplicável ainda que os contratos que conferem direito de utilização de tecnologia prevejam pagamento em patamar superior e que as despesas concernentes sejam necessárias a obtenção do lucro.

Sendo assim, a glosa de despesas lançadas à título de *royalties* pagos a empresas estrangeiras é devida, pois corresponde à parcela que ultrapassa o limite máximo de dedutibilidade permitida.

#### 4) CONCLUSÃO.

Em face do exposto, dou parcial provimento ao recurso para reconhecer a dedução das despesas com planejamento estratégico, assessoria comercial e seguro pagos aos diretores.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio