



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 13808.000180/00-12  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-001.436 – 1ª Turma  
**Sessão de** 17 de julho de 2012  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AÇÃO INFORMÁTICA BRASIL LTDA.

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

**Exercício: 1997**

CUSTO OU DESPESAS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE. Quando comprovado que os serviços foram efetivamente prestados, os gastos sejam necessários à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, além de serem usuais e normais no ramo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, as importâncias pagas ou incorridas são dedutíveis para efeito de apuração do lucro real.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negado provimento ao Recurso.

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Paulo Roberto Cortez – Redator Ad Hoc - Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Orlando José Gonçalves Bueno (suplente convocado), José Ricardo da Silva, Alberto Pinto Souza Júnior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Ausente, justificadamente, o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

## Relatório

Inicialmente é de se ressaltar, que em face da necessidade da formalização da decisão proferida no acórdão nº 9101-001.436, de 17 de julho de 2012, processo de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Presidente da 1ª Seção resolveu designar este conselheiro como redator ad hoc, para formalizar o acórdão já proferido, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 10/08/2007 (fls. 578), a Fazenda Nacional, por seu procurador, legalmente habilitado, junto a Turma Julgadora, apresenta, inicialmente Embargos de Declaração datado de 13/08/2007 (fls. 580/582), os quais foram rejeitados pela autoridade examinadora, cuja ciência se deu 31/03/2008, posteriormente, tempestivamente, em 09/04/2008, interpõem Recurso Especial (fls. 589/595) para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma da decisão proferida pela então 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 101-96.082, de 29/03/2007 (fls. 566/576) cuja decisão, por maioria de votos de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, em 19/07/2005, pela contribuinte Ação Informática Brasil Ltda. (fls. 378/387).

O pleito da Fazenda Nacional busca amparo no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova), atualmente regido pelo art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Consta dos autos, que contra a contribuinte, Ação Informática Brasil Ltda., foi lavrado, em 21/02/2000, os Autos de Infrações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 197/205), com ciência, em 21/02/2000 (fls. 197/205) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 367.340,60, a título de IRPJ e CSLL, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor dos tributos referente ao exercício de 1997, correspondente ao ano-calendário de 1996.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS:** Perante a legislação do Imposto de Renda, para se comprovar uma despesa de modo a torná-la dedutível do lucro tributável, não basta comprovar que foram elas assumidas e pagas. É indispensável comprová-las com documentos hábeis, idôneos e coincidentes em datas e valores, que demonstrem, inequivocamente, a efetiva realização dos serviços e/ou dos produtos adquiridos e sua relação com a atividade exercida. Infração capitulada nos arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 243 e 247, do RIR/94.

**2 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS:** Os dispêndios relativos aos itens 03 a 10 retro citados, no valor total de R\$ 552.457,16, serão glosados de ofício, por falta de comprovação da necessidade à atividade da empresa. Infração capitulada nos arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242 e 243, do RIR/94.

Alerta a autoridade fiscal lançadora, através do Termo de Verificação Fiscal, datado de 09/02/2000 (fls. 192/196), entre outros, os seguintes aspectos:

- que perante a legislação do Imposto de Renda, para se comprovar uma despesa de modo a torná-la dedutível do lucro tributável, não basta comprovar que foram elas assumidas e pagas. É indispensável comprová-las com documentos hábeis, idôneos e coincidentes em datas e valores, que demonstrem, inequivocamente, a efetiva realização dos serviços e/ou dos produtos adquiridos e sua relação com a atividade exercida. Portanto, a falta de comprovação dessas despesas, apesar do longo prazo concedido, constitui infração aos artigos 195, inciso I; 197, parágrafo único; 242; 243 e 247, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 (RIR/94) e, por esta razão, a quantia relativa a esses lançamentos, no valor total de R\$ 41.495,60 (R\$ 22.000,00 mais R\$ 19.495,60) será glosada de ofício;

- que com relação aos demais itens, ou seja, itens 03 a 10, os quais também se referem à dispêndios deduzidos do lucro tributável no período sob fiscalização, foram apresentadas cópias das respectivas notas fiscais e outros documentos que, segundo a empresa, comprovariam a efetividade dessas despesas e sua relação com a atividade exercida;

- que todos esses dispêndios tiveram como beneficiárias empresas coligadas do contribuinte ora fiscalizado e, segundo as notas fiscais, referem-se a serviços que supostamente teriam sido realizados por essas empresas coligadas, relativos a comissões e assistência técnica. Contudo, as notas fiscais apresentadas contêm descrição genérica e global, sem qualquer especificação e indicação dos supostos serviços prestados;

- que, em decorrência disso, os dispêndios relativos aos itens 03 a 10 retro citados, no valor total de R\$ 552.457,16, serão glosados de ofício, por falta de comprovação da necessidade à atividade da empresa, conforme previsto nos artigos 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242 e 243, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 (RIR/94).

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 20/03/2003 (fls. 209/214) e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, em 11/05/2005, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP I decide julgar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 363/370), com base, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que são consideradas indedutíveis as despesas quando o sujeito passivo não apresenta provas inequívocas de sua efetiva realização.

- que não demonstrada a necessidade e normalidade da prestação dos serviços, justifica-se a glosa imposta;

- que se aplica ao lançamento reflexo o que foi decidido em relação ao lançamento matriz, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre eles.

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 24/06/2005, conforme Termo constante às fls. 371, e com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, tempestivamente, em 19/07/2005, o seu Recurso Voluntário (fls. 378/387), o qual, ao ser apreciado pela então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 101-96.082, de 29/03/2007 (fls. 566/576), cuja decisão foi, por maioria de votos, pelo provimento parcial ao recurso, conforme se verifica de sua ementa e decisão:

*IRPJ — CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS — GLOSAS — Revestida a característica de necessário o gasto, essencial a transação ou operação exigida pela exploração das atividades principais ou acessórias, que esteja vinculado com as fontes produtoras dos rendimentos, bem como, lastreadas em documento hábil e idôneo, impõe-se o restabelecimento de sua dedutibilidade.*

*IRPJ — DESPESAS INCOMPROVADAS — Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea.*

*IRPJ — DESPESAS — COMPROVAÇÃO — Devidamente comprovado com documentação hábil e idônea a efetiva despesa, bem como, tratar-se de despesas com característica necessária e essencial a atividade exercida pela contribuinte e vinculada a fonte produtora dos rendimentos, impõe-se o restabelecimento da dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda.*

*CSLL — LANÇAMENTO REFLEXO — Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento principal, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos novos ensejar decisão diversa.*

*Recurso Provido Parcialmente.*

*(...).*

*ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) restabelecer em parte a dedutibilidade das despesas consideradas não comprovadas, no montante de R\$ 19.495,60; 2) restabelecer integralmente a dedutibilidade das despesas consideradas não necessárias, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

*Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido e Mário Junqueira Franco Júnior **que mantiveram a indedutibilidade das despesas consideradas não comprovadas** (o grifo não é do original).*

Cientificada, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 29/03/2007, conforme Termo constante às fls. 578, a Fazenda Nacional interpôs, de forma tempestiva (09/04/2008), o seu Recurso Especial de fls. 589/595, com amparo no art. 7º, inciso I, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, no

qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, desde já, convém logo ressaltar, que a matéria a ser enfrentada é eminentemente de prova. A contribuinte foi notificada em 23/11/1999 para comprovar alguns lançamentos extraídos dos livros Diário e Razão do ano-calendário de 1996;

- que a decisão da Câmara se deu por maioria de votos no que pertine a dar provimento ao pedido de dedutibilidade das despesas que a fiscalização e a DRJ entenderam como não comprovadas, aceitando, para tanto, a nota fiscal de fls. 327 e a declaração de fls. 227 como documento hábil;

- que a questio iuris implica em saber quais documentos têm força probante para que a prestação de serviços possa ser considerada como despesa operacional, e aí impassível de incidência do Imposto de Renda e demais corolários legais;

- que a nota fiscal e a correspondência de fls. 227, de per si, não podem gerar a presunção de que houve a efetivação dos serviços pactuados. É necessária a comprovação, por meio de documentação idônea, contemporânea à sua realização, de que efetivamente a despesa realizada era devida pelos serviços prestados. É necessária a comprovação, por meio de documentação idônea, contemporânea à sua realização, de que efetivamente a despesa realizada era devida pelos serviços prestados;

- que para que a despesa seja considerada operacional ela deve ser usual e normal às atividades da empresa, no caso específico de prestação de serviços, este deve ser efetivamente prestado (e devidamente assim comprovado) para que possa ser dedutível.

Segue abaixo os acórdãos citados como sendo paradigmas da matéria em discussão (fls. 593), do qual transcrevo as respectivas ementas na parte que interessa:

#### **Acórdão 103-21868:**

*IRPJ GLOSA DE CUSTOS - DESPESAS/ CUSTOS INDEDUTÍVEIS OU NÃO COMPROVADOS - São indedutíveis os custos e despesas, cuja efetiva realização e/ou respectivos pagamentos não forem devidamente comprovados pelo sujeito passivo, através de documentação hábil e idônea. A necessidade de comprovação decorre de que somente poderá ser considerada como operacional e dedutível a despesa para a qual for demonstrada a estrita conexão do gasto com a atividade explorada pela pessoa jurídica, bem assim é conditio sine qua non que atenda às exigências legais revestindo-se do caráter de usualidade, normalidade e necessidade para a manutenção da atividade e produção dos rendimentos.*

*PRESUNÇÃO LEGAL - ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributária o ônus probandi "incumbit ei qui dicit". Inicialmente, salvo no caso das presunções legais, cabe ao Fisco*

*investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, a*

*posteriori, apresentar os elementos que provem o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada.*

**Acórdão 103-21435:**

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS - COMPROVAÇÃO - Para a apropriação de despesas operacionais dedutíveis, se faz necessário à comprovação da efetiva prestação dos serviços, não bastando comprovar que tenha ocorrido o pagamento.

**Acórdão 101-92788:**

*PROVA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – A dedutibilidade de despesas com prestação de serviços, pressupõe a prova da necessidade e efetiva realização deles, não bastando a comprovação de que foram contratados, assumidos e pagas.*

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Presidente da 1ª Câmara do então primeiro Conselho de Contribuinte exarou o Despacho nº 000/2008, de 12/04/2008 (fls. 595), dando seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por satisfazer aos pressupostos regimentais.

Encaminhado os autos para ciência do contribuinte, em 28/08/2008 (fls. 661), nos termos regimentais, foram apresentadas, em 12/09/2008, as contrarrazões (fls. 642/651), baseado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, agora, a Fazenda Nacional se insurge parcialmente contra o referido acórdão de fls. 566/576, apenas no tocante ao item 01 (um) do AIIM (despesas não comprovadas), por entender que teria ocorrido "contrariedade à evidência das provas", o que lhe autorizaria o manejo do presente recurso, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do novo Regimento Interno da CSRF;

- que no tocante ao item 02 (dois) do AIIM aqui combatido (despesas necessárias — decisão unânime), onde o recurso especial poderia ter sido interposto com fulcro no inciso II, do art. 7º, do RI-CSRF, é importante salientar que a Fazenda Nacional não recorreu. Logo, no tocante a este item 2, ocorreu o trânsito em julgado da matéria envolvida, qual seja, a possibilidade de dedução das despesas consideradas necessárias;

- que, por esta razão, ao analisar os requisitos de admissibilidade do recurso especial da Fazenda, o I. Conselheiro-Presidente da C. Primeira Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes/MF, acabou por admiti-lo com fundamento no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno desta E. Corte;

- que, entretanto, com a devida vênia, não estão presentes as mínimas condições para o conhecimento/provimento do recurso especial em comento;

- que como noticiado anteriormente, é importante registrar aqui que o recurso especial da Fazenda Nacional impugna apenas a parte do v. acórdão de fls. que, por maioria, deu parcial provimento ao recurso do contribuinte, para restabelecer a dedutibilidade das despesas consideradas não comprovadas, no montante de R\$ 19.495,60;



- que, no presente caso, todavia, resta evidente que tais pressupostos não foram atendidos pela Recorrente. Isto porque, não obstante a constatação da divergência, não restou demonstrado que o v. acórdão recorrido teria sido contrário à evidência de provas;

- que, pelo contrário, o v. acórdão recorrido entende que os documentos carreados aos autos pela ora Recorrida são hábeis e idôneos (nota fiscal de serviço e declaração de prestação de serviços) e comprovam a efetiva prestação de serviço no tocante a parte recorrida pela Fazenda Nacional (R\$ 19.495,60);

- que conforme se infere das razões do recurso em análise, a Recorrente procura impedir o direito da ora Recorrida à dedução de despesas incorridas para a realização das transações/operações exigidas na sua atividade, devidamente comprovadas por meio de documentação idônea (nota fiscal de serviços e declaração do prestador confirmando que prestou o referido serviço);

- que os documentos apresentados foram considerados hábeis, idôneos e suficientes pela Colenda Primeira Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, para comprovação e dedução dos valores acima mencionados da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Redator Ad Hoc Designado

Inicialmente é de se ressaltar, que em face da necessidade da formalização da decisão proferida no acórdão nº 106-16.982, de 26 de junho de 2008, processo atualmente de competência da 1ª Turma da, e tendo em vista que o Conselheiro Luciano Inocência dos Santos, relator do processo, não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o presidente da 1ª Turma da CSRF resolveu me designar, como redator **ad hoc**, para formalizar o acórdão já proferido, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do decisório recorrido em 31/03/2008 (fls. 585) e tendo protocolizado o presente apelo em 09/04/2008 (fls. 589/595), isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do mesmo nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da mesma forma, a Fazenda Nacional, cumpriu os requisitos previstos no RICARF para interpor Recurso Especial do Procurador, já que demonstrou que a decisão foi não-unânime de Câmara, e foi contrária à lei ou à evidência da prova.

Assim sendo, o Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, preenche os requisitos legais de admissibilidade merecendo ser conhecido pela turma julgadora.

Como visto do relatório, o ponto nodal da presente discussão diz respeito tão-somente ao item nº 01 do Auto de Infração, qual seja: o restabelecimento pela autoridade julgadora de 2ª Instância do valor de R\$ 19.495,60 a título de custos ou despesas comprovadas

A Fazenda Nacional entende, que a nota fiscal e a correspondência de fls. 227, de per si, não podem gerar a presunção de que houve a efetivação dos serviços pactuados. Firma a sua posição no sentido de que é necessária a comprovação, por meio de documentação idônea, contemporânea à sua realização, de que efetivamente a despesa realizada era devida pelos serviços prestados. Entende, ainda, que a declaração de fls. 227 se limita a mencionar o período, de 1995 a 1996, pelo qual tais serviços teriam sido efetuados e sequer indica as datas em que teriam ocorrido.

Por seu turno, para manter afastada a exigência alega a Recorrida (autuada) que as despesas ditas como não comprovadas encontram-se devidamente documentadas e referem-se a venda de equipamentos e prestação de serviços.

Não há dúvidas de que se trata de interpretar o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, cujo teor é o seguinte:

*Art. 47 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora.*

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

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

Este dispositivo é exemplo clássico daquilo que se denomina de cláusula geral. Verifica-se que o legislador desejando abranger quantidade considerável de hipóteses e, evidentemente, não encontrando possibilidade de enumerar os casos possíveis enquadráveis na área de abrangência da norma, restou-lhe lançar mão de tal expediente.

A cláusula geral é formulação de hipótese legal que, em termo de grande amplitude, abrange e submete a tratamento jurídico todo o domínio de casos. Mediante a cláusula geral opta o legislador pela criação de hipótese legal em termo gerais a fim de evitar o problema das lacunas, pois a enumeração taxativa estará sempre exposta ao risco de apenas fragmentar e provisoriamente abordar a matéria jurídica.

A circunstância de a norma não ser taxativa, mas envolver princípio norteador geral, não exclui o trabalho de interpretação da lei. Afinal, a tipicidade, em Direito Tributário, é do tipo cerrado e, mesmo existindo cláusula geral, é necessário haver interpretação da norma a fim de se saber se tal ou qual fato se enquadra na previsão legal.

Ora, a Lei nº 4.506, de 1964 contém norma geral que estabelece como requisitos da dedutibilidade das despesas sua necessidade e normalidade.

A necessidade não é referida, genericamente, ao tipo de atividade da empresa, mas a cada um dos seus negócios ou operações. A despesa é necessária desde que paga ou incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade do contribuinte.

Despesa normal é a usual, costumeira ou ordinária no tipo de negócio do contribuinte. O requisito legal não é que seja usualmente paga pelo contribuinte, pode ser excepcional ou esporádica na experiência do contribuinte, desde que possa ser considerada como usual ou normal do tipo de negócios, operações ou atividades.



Em regra geral a comprovação das despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, com recibos, notas fiscais, canhotos de passagens etc., desde que a lei não imponha forma especial de comprovação. O mais importante é que estes comprovantes sejam de idoneidade indiscutível.

No caso em julgamento, sou do entendimento de que o pagamento feito a empresa Multimídia & Cia. Ltda., na importância de R\$ 19.495,60, encontra-se devidamente comprovado, eis que a contribuinte anexou aos autos nota fiscal de serviços (fl. 327) e Declaração da empresa confirmando a prestação dos serviços, devendo, por conseguinte, ser suficiente para restabelecer a dedutibilidade das despesas glosadas pela fiscalização, eis que a meu ver, tratam-se de despesas incorridas para a realização das transações/operações exigidas pela atividade da empresa, subsumindo-se perfeitamente na hipótese prevista no § 1º, art. 47, da Lei n. 4.506, de 1964.

Nestas condições, entendo que a decisão recorrida está em perfeita consonância com os dispositivos legais vigentes, razão por que conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, por tempestivo e, no mérito, nego-lhe provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Paulo Roberto Cortez