



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16643.000084/2010-36
ACÓRDÃO	1402-007.054 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TIM CELULAR S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. PROVA DA EFETIVIDADE, NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE DAS DESPESAS.

Deixando o contribuinte de apresentar à Autoridade Fiscal qualquer documento que embase a dedução de despesas com serviços a ele prestados por terceiro, não há que se falar em dedutibilidade. Não basta a juntada aos autos dos respectivos contratos, mas sim deverá fazer a prova completa, com documentação pertinente, de que as despesas foram efetivamente incorridas, que são necessárias, usuais e normais à atividade da empresa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e a ele negar provimento, mantendo os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de São Paulo/SP1 que decidiu manter os Autos de Infração, vez que a Recorrente deduziu das bases de cálculo negativas do IRPJ e CSLL, custos e/ou despesas não comprovadas de *royalties*, serviços técnicos e assistência técnica, pagos a beneficiário domiciliado no exterior (TIM Itália), referentes anos-calendário 2005 e 2006.
2. Assim, diante da não comprovação documental dos custos e despesas foi efetuada a glosa no valor de R\$ 4.180.222,24, para o ano-calendário 2005, e de R\$ 2.741.750,49 para o ano-calendário de 2006.
3. Os Autos de Infração foram fundamentados nos seguintes termos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

111 43
Folha 43

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

AUTO DE INFRAÇÃO Ajuste de Base de Cálculo do Imposto de Renda

Unidade DEMAC SAO PAULO		Número do MPF 0817100/00128/09	
Sujeito Passivo			
Razão Social TIM CELULAR S A		CNPJ 04.206.050/0001-80	
Logradouro AV GIOVANNI GRONCHI	Número 7143	Complemento	Telefone
Bairro VILA ANDRADE	Cidade/UF SAO PAULO/SP	CEP 05724-006	
Local de Lavratura Demac/SPO	Data 07/05/2010	Hora 16:45	
Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal			
A descrição dos fatos que originam o presente Auto e os respectivos enquadramentos legais encontram-se em folhas de continuação anexas.			
Notificação			
Fica o Sujeito Passivo notificado de que poderá impugnar, no prazo de 30(trinta) dias contados da ciência deste auto, nos termos dos artigos 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, e pela Lei nº 9.532/97, o ajuste efetuado na base de cálculo do Imposto de Renda, conforme demonstrativos anexos.			
Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil			
Nome ELZA TIEMI NONAKA		Matrícula 1.291.326	
Assinatura 			
Ciência do Sujeito Passivo			
Declaro-me ciente deste Auto de Infração e seus anexos, dos quais recebi cópia.			
Nome		Cargo	
CPF	Data	Assinatura	

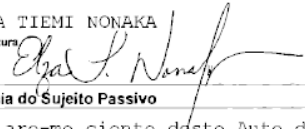


MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Folha: 430

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

AUTO DE INFRAÇÃO
Ajuste de Base de Cálculo da Contribuição Social

Unidade	DEMAC SAO PAULO		Número do MPF	0817100/00128/09
Sujeito Passivo				
Razão Social	TIM CELULAR S A		CNPJ	04.206.050/0001-80
Logradouro	Número	Complemento	Telefone	
AV GIOVANNI GRONCHI	7143			
Bairro	Cidade/UF	CEP		
VILA ANDRADE	SAO PAULO/SP	05724-006		
Local de Lavatura	Data	Hora		
Demac/SPO	07/05/2010	16:45		
Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal				
A descrição dos fatos que originam o presente Auto e os respectivos enquadramen- tos legais encontram-se em folhas de continuação anexas.				
Notificação				
Fica o Sujeito Passivo notificado de que poderá impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência deste auto, nos termos dos artigos 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, e pela Lei nº 9.532/97, o ajuste efetuado na base de cálculo da Contribuição Social, conforme demonstrativos anexos.				
Audidores-Fiscais da Receita Federal do Brasil				
Nome				Matrícula
ELZA TIEMI NONAKA				1.291.326
Assinatura				
Ciência do Sujeito Passivo				
Declaro-me ciente deste Auto de Infração e seus anexos, dos quais recebi cópia.				
Nome	Cargo			
CPF	Data	Assinatura		

4. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] Em 07.05.2010 foram lavrados autos de infração contra o interessado acima identificado (fls. 3.928 a 3.943), acompanhado de Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.944 a 3.964) por meio dos quais foram reduzidos os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL dos anos-calendário 2005 e 2006, como segue:

Tributo/Ano- Calendário	Redução do prejuízo fiscal/base de cálculo negativa (R\$)
IRPJ/2005	4.180.222,24
IRPJ/2006	2.741.750,49
CSLL/2005	4.180.222,24
CSLL/2006	2.741.750,49

O contribuinte foi cientificado dos autos de infração em 13.05.2010 por via postal.

A Auditora-Fiscal observa que o contribuinte deixou de atender ou atendeu insuficientemente diversas solicitações da fiscalização quanto à apresentação de elementos para o exame de suas obrigações tributárias, afirmando que tal fato não é inédito em relação ao sujeito passivo. Cita como exemplo o processo administrativo nº 18471.000778/200631, com acórdão da DRJ/RJ01 nº 1221.809. Elabora tabela contendo todas as intimações e reintimações realizadas durante o procedimento fiscal e a maneira como foram (ou não) atendidas pelo contribuinte, inclusive com diversas solicitações de prorrogação do prazo.

O lançamento foi realizado tendo em vista a existência da seguinte infração, para os anos de 2005 e 2006: dedução de custos e/ou despesas não comprovadas de royalties, serviços técnicos e assistência técnica pagos a beneficiário domiciliado no exterior.

O contribuinte deduziu tais despesas nas suas DIPJ daqueles anos-calendários, fichas 04A (Custos de Bens e Serviços Vendidos) e 05A (Despesas Operacionais), como segue:

- AC 2005:

Ficha 04A – Custo de Royalties e Assistência Técnica Exterior: R\$ 4.180.222,24

Ficha 44 – Royalties pagos a beneficiários do Brasil e Exterior

País: Itália

Exploração econômica direitos patrimoniais do Autor relativos a Software: R\$ 7.717.370,52

Ficha 45 – Pagtos. título de serviços, juros e dividendos a Beneficiário Exterior

País: Itália

Serviços Técnicos/Assistência Técnica com transferência tecnologia: R\$ 7.717.370,52

AC 2006:

Ficha 04A – Custo de Royalties e Assistência Técnica Exterior: R\$ 1.843.299,09

Ficha 05A – Desp. de Royalties e Assistência Técnica Exterior: R\$ 898.451,40

Ficha 44 – Royalties pagos a beneficiários do Brasil e Exterior

País: Itália

Exploração econômica direitos patrimoniais do Autor relativos a Software: R\$ 898.451,40

Ficha 45 – Pagtos. título de serviços, juros e dividendos a Beneficiário Exterior

País: Itália

Serviços Técnicos/Assistência Técnica com transferência de tecnologia: R\$ 1.843.299,09

Diversas vezes intimado (Termos de Intimação nº 07 a 11 e 13), o contribuinte não prestou esclarecimentos nem apresentou os contratos de câmbio, contratos comerciais entre as partes ou quaisquer outros documentos comprobatórios de tais despesas e custos deduzidos.

A autuante prossegue citando a legislação que trata da dedutibilidade das despesas de royalties e assistência técnica (artigos 352 a 355 do Decreto nº 3.000/99).

Observa que os valores declarados nas fichas 44 e 45 das DIPJ foram contabilizados nas contas N205053199 (Despesas de Assistência Técnica TIM Itália) e N205051199 (Custos de Assistência Técnica TIM Itália).

Diante da não comprovação documental dos custos e despesas em questão, foi efetuada sua glosa, no valor de R\$ 4.180.222,24 para o ano-calendário 2005, e R\$ 2.741.750,49 para o ano-calendário de 2006.

Em 11.06.2010 o contribuinte apresentou impugnação (fls. 3.989 a 4.013).

Alega ter havido cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que o processo administrativo apenas ficou disponível para sua análise em 08.06.2010, sendo que o prazo para impugnação se encerrava em 14.06.2010.

Considerando o volume de documentos acostados aos autos, afirma que não seria possível analisá-los à mesa da repartição pública, e as cópias solicitadas, conforme informação da Divisão de Arrecadação da Derat/SPO, apenas ficariam prontas no prazo de 15 dias, quando estaria se expirando o prazo para impugnar.

Com isso, encontrava-se impedido de conferir os procedimentos e valores adotados pela fiscalização, e de apresentar manifestação específica a seu respeito, restando-lhe apenas a possibilidade de se insurgir contra os fundamentos adotados na autuação e descritos no Termo de Verificação Fiscal.

Por isso, requer a declaração de nulidade do auto de infração, por cerceamento do seu direito de defesa.

Prosseguindo, observa que a dedutibilidade das despesas operacionais para fins fiscais, nos termos do artigo 299 do RIR/99, depende do atendimento aos requisitos de necessidade, usualidade, normalidade e efetividade das despesas, em outras palavras, que o gasto seja incorrido, que se usufrua dos bens ou serviços adquiridos, que o gasto seja necessário ou útil para a manutenção da atividade, que seja normal e usual ou relacionado à atividade explorada. Deve também o gasto ser adequadamente comprovado, na forma da legislação específica ou, na sua ausência, por todos os meios admitidos no ordenamento jurídico.

Neste sentido, afirma que a relação objetiva entre as despesas glosadas e a sua atividade (sua necessidade) é patente, pois são essenciais para o setor de telecomunicações. As despesas glosadas têm lastro nos seguintes contratos (que junta aos autos):

- *"FRAMEWORK AGREEMENT FOR THE PROVISION OF VALUE*

ADDED SERVICES" - contrato de prestação de serviços de valor adicionado;

- *"SOFTWARE LICENSE AND SERVICES AGREEMENT"* - contrato de licenciamento de programa de computador e prestação de serviços;

- *"COOPERATION AND SUPPORT AGREEMENT"* - contrato de cooperação e suporte.

Após fazer observações sobre a intensa concorrência entre as empresas no setor de telecomunicações no Brasil, aduz que os contratos firmados têm o objetivo de incrementar suas atividades para que possa concorrer com as demais empresas do setor, levando-se em consideração

especialmente que as questões técnicas e os serviços de valor adicionado (como downloads de músicas, jogos e outros itens) têm sido determinantes para atrair consumidores.

Passa a analisar cada um dos contratos.

- Contrato de serviços de valor adicionado

Afirma ser prestadora não só de serviços de telecomunicações mas também de serviços de valor adicionado, estes últimos definidos no artigo 61 da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações) como atividade que acrescenta a um serviço de telecomunicações novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

O contrato em questão tem por objeto a prestação de tais serviços pela TIM Itália à impugnante, para uso de seus clientes (cláusula 2.1). Os serviços foram efetivamente prestados, pois é de conhecimento público e notório que a impugnante oferece tais serviços aos seus clientes.

Deve-se considerar a existência de presunção relativa a seu favor de que os serviços são efetivamente prestados, cabendo ao Fisco apresentar elementos concretos que evidenciem que não o foram. No caso, não foi demonstrado, ou sequer alegado, que não teria ocorrido a prestação de serviços, e por isso não pode a autoridade fiscal supor que o seu pagamento (à TIM Itália) não foi feito, para o fim de glosar a despesa.

- Contrato de licenciamento de software e prestação de serviços

O objeto deste contrato, firmado com a Teleco Itália, é o licenciamento de programa de computador para uso nas suas atividades e a prestação de serviços correlatos (suporte técnico, manutenção e customização).

A efetividade do licenciamento se comprova com a mera existência do contrato, e a efetividade dos serviços poderia ter sido verificada pelo mero comparecimento da autoridade aos locais de trabalho da impugnante, onde o programa de computador se encontra instalado e em uso.

Não há dúvidas quanto à utilidade, necessidade, usualidade e normalidade das despesas de direitos autorais e dos serviços, pois se trata de programa utilizado no seu dia-a-dia, para exercício de suas atividades.

O contrato prevê o pagamento de um preço à TIM Itália, e se não há dúvida de que o serviço contratado foi prestado, não pode a autoridade fiscal simplesmente supor que o respectivo pagamento não foi feito para fins de glosa da despesa.

- Contrato de cooperação e suporte

Este contrato abarca os seguintes serviços:

Nomenclatura	Sumário da Descrição
Convergent Approach to Market	Identificação dos segmentos a serem abordados com ofertas e definição das ofertas a serem direcionadas a cada segmento identificado.
Segmentation and Customer Relationship Management Processes	Consultoria visando a implementação de programas de fidelidade e outras ações direcionadas a cada segmento relevante, bem como a redefinição das ações, ofertas e campanhas diante da nova realidade de mercado.
New approach to the low value segment	Suporte na definição de uma abordagem sustentável para o segmento de pré-pagos e na construção de um modelo de negócios diferenciado para tal segmento.

Plug and Play approach on Value Added Services	Suporte no desenvolvimento e oferta de serviços como toques musicais, download de músicas, etc.
Mobile and Fixed Number Portability	Consultoria sobre posição e desenvolvimento de mercado, soluções tecnológicas, entre outros.
Unbundling of the Local Loop	Monitoramento de mudanças no cenário regulatório.
Interconnection Billing	Desenvolvimento de novas funções e prestação de serviços de suporte remoto.
Customer Profiling	Software que permite à empresa entender as tendências do consumidor, abalizando as estratégias de marketing.
SISO	Sistema operacional dedicado a administração de informações relativas às vendas de aparelhos celulares, cartões SIM e serviços relacionados.
IT Networking Consulting	Consultoria relacionada com a melhoria da Central de Dados de Santo André, análise de rede e tráfego, entre outros.
TDWH Technical Assistance	Criação de um "Help Desk" para monitorar e dar suporte operacional.

O setor de telecomunicações exige o constante investimento em setores como estudo de mercado, análise de perfil de clientes, informações sobre vendas, fidelização de clientes, etc, tudo isso incluído no contrato. Daí a necessidade, utilidade, usualidade e normalidade das despesas.

A autoridade fiscal limitou-se a alegar que não haviam sido apresentados os documentos que lastrearam a despesa, mas não houve alegação de que o serviço não foi prestado. Estando a despesa lastreada em contrato, que prevê o pagamento de um preço, e não havendo contestação quanto à ocorrência da prestação dos serviços, não pode a autoridade fiscal simplesmente supor que o pagamento não foi feito, para o fim de glosar a despesa.

Indo adiante, alega o contribuinte que as despesas glosadas não se sujeitam aos limites e condições de dedutibilidade dos artigos 352 a 355 do RIR/99, mas apenas à regra geral prevista no artigo 299.

Aduz que a remuneração relativa ao licenciamento de uso de programa de computador tem natureza de direitos autorais, como consta no Decreto nº 96.038/88 e na Portaria nº 181/89. Também o Parecer Conj. MCTPema nº 72/2002 concluiu que o conceito de royalties não se confunde com o de remuneração decorrente de direito autoral, devido nos contratos de software, como disposto no artigo 2º da Lei nº 9.609/98. Sendo assim, não se sujeitam a limite de dedutibilidade, como inclusive já decidiu o CARF (acórdãos 10807262 e 10809351).

Argumenta que o mesmo se aplica às demais despesas de suporte técnico, customização e manutenção lastreadas no referido contrato, bem como às despesas relativas ao contrato de serviço de valor adicionado e de cooperação e suporte, que não implicam transferência de tecnologia ou são averbáveis no INPI.

No caso de software, a transferência de tecnologia somente ocorreria com o fornecimento do código-fonte, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia, o que não é objeto do contrato. Neste sentido, chama a atenção para o artigo 11 da Lei nº 9.609/98. Argumenta que contratos de assistência técnica sem transferência de tecnologia são equiparados a mera prestação de serviços, para fins tributários, o que é corroborado pelo Ato Declaratório nº 1/2000.

Entende o contribuinte que, demonstrado o lastro contratual das despesas glosadas, apresentada à Fiscalização a sua contabilização, e sendo notória a execução dos serviços, deve-se ter por comprovadas as despesas deduzidas. Cita o acórdão do CARF nº 10705282 como precedente.

Alega que a comprovação de despesas pode ser feita inclusive de forma indireta, com cópias de contratos, correspondências, etc, como já decidiu o CARF (acórdãos nº 10194476 e 10195367).

Ao seu ver, é dever da Administração investigar e valorar os fatos que dão ensejo ao lançamento se possui dados para identificar os fatos, não deve se ater a minúcias formais, em prejuízo do contribuinte. Caso os documentos trazidos ao processo não sejam suficientes para comprovar a efetividade das despesas, espera que seja realizada diligência para comprovar as despesas incorridas.

O autuado afirma, por outro lado, ser inaplicável a multa de 112,5%.

Alega que atendeu as intimações realizadas pela fiscalização, que exigiam apresentação de volumosa documentação, na estrita medida de suas possibilidades, e que jamais pretendeu prejudicar o procedimento fiscal. Os documentos apresentados, além disso, permitiram à autoridade fiscal lançar as diferenças que entendeu devidas, e por isso o fato de não ter podido atender a todas as informações não pode ser tomado como puro e simples desatendimento no contexto geral da fiscalização.

Entende aplicável ao caso também o artigo 112, IV do CTN, no sentido de se interpretar a lei tributária que comina penalidades de maneira mais favorável ao contribuinte, quando há dúvida quanto à natureza ou graduação da penalidade aplicável.

Por outro lado, a multa de 112,5% tem caráter confiscatório, o que conflita com o artigo 150, IV da CF/88, aplicável também às multas, conforme já decidido pelo STF (Medida Cautelar na ADIN nº 1.0751).

Conclui esse tópico afirmando que a multa deve ser reduzida para o percentual de 75%.

Finaliza requerendo a desconstituição do auto de infração, ou ao menos a redução da multa de ofício para o patamar de 75%.

Por meio do despacho nº 58/2011 (fls. 4.218 e 4.219) o processo foi encaminhado à unidade de origem, para que fosse reaberto o prazo de 30 dias para impugnar, nos seguintes termos:

(...)

Do que consta nos autos, entendo que, de fato, o contribuinte teve dificultado o exercício do seu direito à ampla defesa.

O processo foi encaminhado à Derat/SPO em 14.05.2010, sendo que apenas em 02.06.2010 a Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário da Derat/SPO o remeteu à Equipe de Controle da Cobrança do Crédito Tributário (fl. 2.484), onde o contribuinte poderia ter vistas dos autos.

Em 07.06.2010 o processo ainda estava em trânsito para aquela equipe (fl. 2.580), e apenas em 09.06.2010 pode o contribuinte ter vistas e solicitar cópias (fls. 2.486 a 2.488), quando restavam apenas 5 dias para o encerramento do prazo para impugnar. Considere-se ainda que os autos são compostos de 14 volumes com inúmeros documentos acostados pela fiscalização.

Constatado o prejuízo à ampla defesa, não vejo, no entanto, motivo de nulidade do auto de infração, por se tratar de uma irregularidade ocorrida após a ciência do sujeito passivo, e que

diz respeito à fase litigiosa do processo, podendo ser sanada antes do julgamento de 1ª instância.

Tendo em vista que o contribuinte retirou as cópias solicitadas em 19.08.2010 (fl. 2.488), proponho o encaminhamento do processo à Derat/SPO/Dicat/Eqcob para que o intime, encaminhando-lhe cópia deste despacho, reabrindo o prazo de 30 dias para impugnação dos autos de infração.

(...)

Ciente do despacho em 12.02.2013 (fl. 4.237), o contribuinte manteve-se silente, tendo o processo retornado a esta DRJ para julgamento (fl. 4.238).

[...]

5. A DRJ/SP proferiu o v. acórdão recorrido julgando improcedente a impugnação, mantendo os créditos tributários apurados nos autos de infração, arguindo em síntese que:

- (i) Determinou (SIC) *“(...) a intimação do sujeito passivo para abrir-lhe novo prazo para impugnação (observando que as cópias por ele solicitadas já lhe haviam sido entregues), o que foi feito. Decorrido o prazo concedido, o contribuinte deixou de aditar a sua impugnação, pelo que se depreende que estava satisfeito com a defesa já apresentada. Desta forma, o processo se desenrolou com ampla oportunidade de contraditório por parte do impugnante (...)”*, afastando a alegação da Recorrente de nulidade por cerceamento de defesa;
- (ii) Não houve demonstração pela Recorrente de que efetivamente efetuou o pagamento das despesas. Acrescenta que *“(...) Em se tratando de serviços prestado por empresa estrangeira, inclusive, a prova do pagamento é bastante simples, bastando a apresentação do contrato de câmbio referente à remessa de divisas ao exterior para pagamento dos serviços. Nem isto, no entanto (...)”* trouxe a Recorrente;

6. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário visando sua reforma, repetindo os mesmos argumentos da impugnação, sem, contudo, trazer aos autos qualquer elemento novo ou ter apresentado documentos que comprovassem o pagamento das despesas.

7. Arguiu, em suma, que:

- (i) *“(...) a dedutibilidade de despesas operacionais, para fins fiscais, está condicionada ao atendimento dos requisitos de necessidade, usualidade, normalidade e efetividade das despesas. Ou seja, é necessário que o gasto seja incorrido, que o contribuinte usufrua dos bens e/ou serviços adquiridos; que esse gasto seja necessário ou útil para a manutenção da atividade do contribuinte, devendo, ainda, ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada. Por fim, o gasto deve ser adequadamente comprovado, na forma da legislação específica, ou, na sua ausência, por todos os meios admitidos no ordenamento jurídico (...)”*;
- (ii) *“(...) a relação objetiva entre as despesas glosadas pelo Fisco e a atividade da empresa é patente, já que são essenciais para o setor de*

telecomunicações como um todo e, mais especificamente, para a atividade da Recorrente (...);

- (iii) *“(...) é indiscutível que os contratos assinados pela Recorrente - serviços de valor adicionado, licença de software e serviços técnicos - encerram despesas que são não só usuais e necessárias para a sua atividade empresariais, mas fundamentais para que a mesma permaneça no mercado concorrencial de telecomunicações hoje existente (...);*
- (iv) *“INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 352 A 355 DO RIR/99”, vez que “(...) Considerando a natureza das despesas, é preciso ressaltar que as despesas com pagamento de direitos autorais, a despeito de sua denominação de royalties, não se sujeitam a limite de dedutibilidade (...)”, acrescenta que “(...) ainda que os serviços de manutenção, suporte e customização, cooperação e de valor adicionado tenham sido referidos como despesas de “assistência técnica”, o fato é que contratos de assistência técnica sem transferência de tecnologia são equiparados à mera prestação de serviços para fins tributários (...);*
- (v) *Teria sido “(...) Devidamente demonstrado o lastro contratual das despesas glosadas indevidamente pela Fiscalização, tendo sido apresentada ao auditor fiscal a sua contabilização, e sendo notória a execução dos serviços, deve-se ter por devidamente comprovadas as despesas deduzidas (...);*
- (vi) *“(...) é importante enfatizar ser dever da Administração Pública, em prol da legalidade de sua atuação, investigar e valorar corretamente os fatos que dão ensejo ao lançamento, ou seja, se a Administração possui dados para identificar os fatos, não deve ela se ater a minúcias formais em manifesto prejuízo do contribuinte (...);*
- (vii) *“(...) o processo administrativo fiscal busca sempre a verdade material dos fatos. É, assim, irrefutável que se deve acolher qualquer pedido de exame de novas evidências sempre que do seu resultado seja possível extrair elemento essencial para o deslinde da demanda, como ocorre no presente caso (...);*
- (viii) *“(...) ainda que restasse base para a imposição de multa, esta somente poderia ser imposta no percentual regular de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96. Jamais poderia prosperar a multa de ofício agravada no percentual de 112,5%, aplicada pela Fiscalização com base no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, sob a alegação de que o andamento da ação fiscal teria sido significativamente prejudicado pela falta de atendimento às intimações ou pelo atendimento insuficiente às mesmas (...);*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

8. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 4301, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF), razão pela qual dele conheço.

9. Cuida-se o feito de Autos de Infração, vez que a Recorrente deduziu das bases de cálculo negativas do IRPJ e CSLL, custos e/ou despesas não comprovadas de *royalties*, serviços técnicos e assistência técnica, pagos a beneficiário domiciliado no exterior (TIM Itália), no montante de R\$ 4.180.222,24 e de R\$ 2.741.750,49, referentes, respectivamente, aos anos-calendário 2005 e 2006.

10. Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente apenas reitera os argumentos trazidos na Manifestação de Inconformidade, nos seguintes termos:

- (i) *“(…) a dedutibilidade de despesas operacionais, para fins fiscais, está condicionada ao atendimento dos requisitos de necessidade, usualidade, normalidade e efetividade das despesas. Ou seja, é necessário que o gasto seja incorrido, que o contribuinte usufrua dos bens e/ou serviços adquiridos; que esse gasto seja necessário ou útil para a manutenção da atividade do contribuinte, devendo, ainda, ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada. Por fim, o gasto deve ser adequadamente comprovado, na forma da legislação específica, ou, na sua ausência, por todos os meios admitidos no ordenamento jurídico (…)”;*
- (ii) *“(…) a relação objetiva entre as despesas glosadas pelo Fisco e a atividade da empresa é patente, já que são essenciais para o setor de telecomunicações como um todo e, mais especificamente, para a atividade da Recorrente (…)”;*
- (iii) *“(…) é indiscutível que os contratos assinados pela Recorrente - serviços de valor adicionado, licença de software e serviços técnicos - encerram despesas que são não só usuais e necessárias para a sua atividade empresariais, mas fundamentais para que a mesma permaneça no mercado concorrencial de telecomunicações hoje existente (…)”;*
- (iv) *“INAPLICABILIDADE DOS ARTIGOS 352 A 355 DO RIR/99”, vez que “(…) Considerando a natureza das despesas, é preciso ressaltar que as despesas com pagamento de direitos autorais, a despeito de sua denominação de royalties, não se sujeitam a limite de dedutibilidade (…)”, acrescenta que “(…) ainda que os serviços de manutenção, suporte e customização, cooperação e de valor adicionado tenham sido referidos como despesas de “assistência técnica”, o fato é que contratos de assistência técnica sem transferência de tecnologia são equiparados à mera prestação de serviços para fins tributários (…)”;*
- (v) *Teria sido “(…) Devidamente demonstrado o lastro contratual das despesas glosadas indevidamente pela Fiscalização, tendo sido apresentada ao auditor fiscal a sua contabilização, e sendo notória a execução dos serviços, deve-se ter por devidamente comprovadas as despesas deduzidas (…)”;*
- (vi) *“(…) é importante enfatizar ser dever da Administração Pública, em prol da legalidade de sua atuação, investigar e valorar corretamente os fatos que*

dão ensejo ao lançamento, ou seja, se a Administração possui dados para identificar os fatos, não deve ela se ater a minúcias formais em manifesto prejuízo do contribuinte (...);

- (vii) *“(...) o processo administrativo fiscal busca sempre a verdade material dos fatos. É, assim, irrefutável que se deve acolher qualquer pedido de exame de novas evidências sempre que do seu resultado seja possível extrair elemento essencial para o deslinde da demanda, como ocorre no presente caso (...);*
- (viii) *“(...) ainda que restasse base para a imposição de multa, esta somente poderia ser imposta no percentual regular de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96. Jamais poderia prosperar a multa de ofício agravada no percentual de 112,5%, aplicada pela Fiscalização com base no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/96, sob a alegação de que o andamento da ação fiscal teria sido significativamente prejudicado pela falta de atendimento às intimações ou pelo atendimento insuficiente às mesmas (...);*

11. Pois bem.

12. Todas as matérias de mérito já foram devidamente e exaustivamente enfrentadas pela DRJ/SP1, bem assim a decisão proferida encontra-se bem fundamentada, tendo apreciado com precisão e esmero as questões de fato e de direito apresentadas pela Recorrente.

13. Assim sendo, como não houve nenhum argumento de mérito ou documentos novos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os argumentos apontados pela Recorrente na sua manifestação (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seu Recurso Voluntário), adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **16-51.507, 1ª Turma da DRJ/SP1**, sessão de 9 de outubro de 2013, de relatoria do Julgador Márcio Angelim Ovidio Silva), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999¹ c/c art. 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023²:

[...] No mérito, o contribuinte pretende demonstrar que as despesas foram regularmente deduzidas, apresentando tão somente contratos de prestação de serviços de valor adicionado, de licenciamento de programa de computador e prestação de serviços e de cooperação e suporte, afirmando que o

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§ 12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

objeto dos contratos permite verificar que as despesas são essenciais à sua atividade, que a prestação dos serviços é de conhecimento público e notório, e que caberia ao Fisco provar que os serviços não teriam sido prestados ou que os pagamentos não teriam sido efetuados, não havendo sequer alegação a este respeito pela Fiscalização.

Como afirma a própria impugnante em sua peça de defesa, a dedutibilidade das despesas operacionais para fins fiscais depende do atendimento aos requisitos de efetividade, necessidade, usualidade e normalidade das despesas.

A demonstração de que atendeu àqueles requisitos cabe ao contribuinte, por certo, e deve começar pela prova de que a despesa foi incorrida no caso destes autos, que os serviços foram efetivamente prestados.

Para tanto, deveria ter a impugnante apresentado documentos aptos a demonstrar a realização pela empresa estrangeira dos serviços contratados, quais sejam, "invoices" em que são discriminados os serviços prestados e seu preço, e que têm como lastro os contratos referidos. Os contratos, por si só, não demonstram a prestação efetiva dos serviços. Tanto é assim, que ali está prevista, inclusive, a possibilidade de inadimplemento por alguma das partes (seja pela não prestação dos serviços, ou pelo não pagamento do preço), e suas as consequências.

Por outro lado, não se pode aceitar a singela alegação de que a prestação de serviços é pública e notória. Cabe ao contribuinte, nos termos do artigo 923 do RIR/99, manter a documentação que embasou a sua escrituração, e só com esta documentação a sua contabilidade fará prova a seu favor.

Ressalte-se, neste ponto, que a Fiscalização se viu impedida de verificar a regularidade da dedução das despesas, uma vez que não recebeu qualquer documento do contribuinte, apesar de intimá-lo diversas vezes para isso. Sendo assim, as afirmações da impugnante de que o Fisco não teria alegado que os serviços deixaram de ser prestados ou que os pagamentos não foram feitos, e por isso deveriam ser considerados por este julgador como efetivamente prestados, revelam-se totalmente sem propósito.

Dada a situação criada pela própria fiscalizada durante o curso do procedimento fiscal, cabe a ela agora, em sede de julgamento, fazer a prova completa, qual seja, da efetiva prestação dos serviços, do pagamento, da necessidade, usualidade e normalidade das despesas.

Confira-se decisão do CARF a este respeito:

Acórdão nº 10809.765

Sessão de 13 de novembro de 2008

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA— IRPJ

Ano- calendário: 1996, 1997

IRPJ e CSL DESPESAS INCOMPROVADAS – A dedutibilidade dos dispêndios contabilizados a título de gasto com táxi, gratificação a conferente e desembaraço, requer prova documental, hábil e idônea, dos fatos registrados, a efetividade e respectivo pagamento, bem como sua necessidade ao desenvolvimento das atividades da empresa.

(...)

Voto

(...)

A matéria ainda em litígio diz respeito à glosa de despesas cuja necessidade e efetividade não foram demonstradas pela contribuinte.

As despesas glosadas dizem respeito a gastos com táxi, desembaraço e gratificações a conferentes, sustentando a empresa terem relação direta com sua atividade operacional.

Os elementos apresentados pela pessoa jurídica não conseguem comprovar a efetividade da despesa contabilizada.

A dedutibilidade de custos e despesas está condicionada não só a sua necessidade, mas também à imperiosa comprovação de sua efetividade. Não há, portanto, que se falar em despesas normais, usuais ou necessárias, sem a prova da existência delas, ou de ter a empresa nelas incorrido.

Todos os fatos descritos nos autos militam contra a recorrente, que em nenhum momento logrou, por elementos probantes, colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Caberia à autuada contraditar esse conjunto probatório, demonstrando a efetividade das despesas contabilizadas.

A jurisprudência deste Colegiado tem se pautado por exigir um conjunto de elementos que efetivamente comprovem a ocorrência da despesa ou custos, dentre eles seu pagamento. No caso em apreço faltam provas, por meio de documentos hábeis e idôneos, para lastrear os lançamentos contábeis, como exigido pelo artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77.

(...)

Em se tratando de serviços prestado por empresa estrangeira, inclusive, a prova do pagamento é bastante simples, bastando a apresentação do contrato de câmbio referente à remessa de divisas ao exterior para pagamento dos serviços. Nem isto, no entanto, traz a impugnante.

Restando indemonstrada sequer a efetividade das despesas, deixo de apreciar as alegações do contribuinte quanto à sua necessidade, usualidade e normalidade, ou sobre a sua sujeição ou não aos limites e condições de dedutibilidade dos artigos 352 a 355 do RIR/99, por ser de todo desnecessário.

Deixo de conhecer também as alegações referentes à multa agravada, uma vez que os autos de infração apenas reduziram prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, não havendo exigência de crédito tributário, seja de principal, seja de acréscimos (juros ou multa).

[...]

14. Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Dispositivo

15. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e a ele **NEGO PROVIMENTO**, mantendo-se integralmente as glosas.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.