



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

**Processo n°** 19515.000831/2007-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.826 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** BORLAND LATIN AMERICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

GLOSA DE DESPESAS. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS. PROVA.

São dedutíveis as despesas incorridas quando comprovadas com provas documentais e demonstrada sua necessidade, usualidade e normalidade.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar presente julgado. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá.

*(assinado digitalmente)*

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Borland Latin America Ltda recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ São Paulo 01/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se de impugnação de fls. 387/409, apresentada contra os autos de infração de IRPJ e CSLL, totalizando R\$ 1.387.872,97, aí incluídos juros de mora e multa de ofício de 75%, em razão de glosa de custos ou despesas não comprovadas e por inobservância de regime de escrituração com a conseqüente antecipação de custos ou despesas.

Cientificado, em 05/04/2007, por via postal, conforme AR de 380, o contribuinte apresentou, em 04/05/2007, a presente impugnação parcial, acompanhada dos documentos de fls. 410/1.799.

Informou, inicialmente, ter pago parcela da exigência fiscal, correspondente aos itens do auto de infração: antecipação de custos ou despesas, remanescendo o litígio sobre a glosa de despesas referentes à contratação de serviços relacionados à área de tecnologia e informática, cuja efetiva prestação, normalidade e necessidade foram questionadas pela fiscalização.

Contra as despesas consideradas desnecessárias apresentou as alegações abaixo resumidas.

- a empresa teria como atividade a prestação de serviços na área de informática, telecomunicações e comunicação de dados, bem como o licenciamento e comercialização de produtos de informática em geral;
- o principal motivo para a glosa de despesas em questão teria sido a falta de comprovação da efetividade dos serviços contratados, ou seja, quase que exclusivamente motivada pela ausência de contrato escrito entre a Impugnante e as empresas por ela contratadas para a prestação de serviço;
- a dedutibilidade de despesas operacionais não estaria condicionada necessariamente à existência de um contrato escrito, seria facultada ao contribuinte a apresentação de outros documentos para a mesma finalidade e a injustificada desconsideração desses demais elementos de prova apresentados pela Impugnante macula de nulidade insanável o lançamento fiscal;
- a busca da legalidade da tributação implicaria na busca de todos os elementos possíveis e necessários, da mais fiel realidade dos fatos, ou seja da busca da verdade material à exaustão.
- a inexistência de contratos escritos entre a impugnante e os prestadores de serviços não seria motivo suficiente para que se concluísse pela glosa das despesas decorrentes dos serviços prestados.
- validade dos contratos verbais firmados entre os prestadores de serviços e a **impugnante cuja existência é exteriorizada através de outros documentos** –

deveria resultar no reconhecimento da dedutibilidade das despesas decorrentes desses mesmos serviços.

- a impugnante teria firmado com a PRODESP o ACORDO de (fls.) 435/464 que disciplinaria a contratação de produtos e serviços da impugnante e uma vez firmado este acordo geral os órgãos da Administração Pública teriam dado início à contratação de serviços mediante a emissão de Ordens de Serviço (doc. 4, fls. 466, ordens de serviços relativas aos serviços prestados no ano-calendário de 2002), as quais discriminariam os serviços e os produtos que estariam sendo contratados, o número de horas estimadas para a conclusão do trabalho solicitado, o número de profissionais que teriam participado de um determinado trabalho, o valor da hora trabalhada e o correspondente custo estimado;
- com estes documentos acostados aos autos (Acordo entre a impugnante e a PRODESP, Ordens de Serviço, Relatórios e Notas Fiscais Fatura emitidas contra referida companhia) teria sido demonstrado que a impugnante durante o ano-calendário de 2002, efetivamente teria prestado serviços de treinamento, suporte e assessoria em informática à PRODESP;
- em seu modelo organizacional seriam mantidos em seus quadros de empregados, pessoas em cargo de gerência capazes de coordenar os trabalhos solicitados pelos clientes, o que resultaria na necessidade de contratação de mão de obra especializada de consultores e programadores, serviço este que lhe era prestado pelas pessoas jurídicas arroladas na autuação fiscal ora combatida, cujos pagamentos foram considerados como despesas indedutíveis;
- sem a contratação dessas pessoas jurídicas, a impugnante, somente com seus gerentes, jamais poderia atender o quanto lhe seria solicitado em tais Ordens de Serviço;
- a efetiva tomada dos serviços prestados por essas pessoas jurídicas pela impugnante estaria comprovada pelas Notas Fiscais emitidas por cada uma delas, as quais indicariam de maneira clara a natureza do serviço prestado, o período e o valor cobrado.

Os autos foram baixados em diligência, para a delegacia de origem, em 07/01/2011 (doc. de fls. 1830/1832), em razão de não constarem nos autos elementos que permitissem firmar-se convicção a respeito da idoneidade dos documentos acostados pelo impugnante, bem assim da sua capacidade para afastar ainda que parcialmente a autuação.

A fiscalização após ter procedido à diligência elaborou o relatório conclusivo de fls. 4.253/4.260, mantendo o entendimento esposado no Termo de Verificação Fiscal, no tocante à glosa de despesas em comento.

Cientificado, do feito, o contribuinte apresentou, em 11/11/2011, a manifestação de inconformidade de fls. 4.253/4.260, reiterando as alegações antes apresentadas, aduzindo em síntese que a ausência de contrato escrito entre a impugnante e as empresas por ela contratadas não teria o condão de validar o entendimento do fisco, e que os documentos apresentados com a impugnação seriam hábeis e idôneos para a comprovação do serviço prestado à PRODESP, bem assim da prestação de serviços de terceiros essenciais à atividade da empresa.

**Os autos retornaram a esta delegacia para o prosseguimento do julgamento.”**

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 1635.795 (fls. 4.276-4.280) de 24/01/2012, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*GLOSA DE DESPESAS. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTRATO VERBAL. PROVA. O contrato verbal deve ter sua existência provada como qualquer outro. Não é bastante para tanto apenas a afirmação do impugnante de sua existência.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA. O decidido em relação ao IRPJ estende para a CSLL, dada a sua íntima relação de causa e efeito.”*

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 06/12/2012 (A.R. de fl. 4.300) a interessada interpôs recurso voluntário em 02/01/2013 (fls. 4.301-4.334) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação, acrescentando preliminar de nulidade da decisão recorrida por ofensa ao princípio da verdade material.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme exposto a autuação se deu por glosa de despesas incorridas pela Recorrente no ano-calendário de 2002 efetuadas em contrapartida aos serviços, segundo a defesa, essenciais ao regular exercício das suas atividades. A glosa se deu por entender a fiscalização que a efetiva prestação destes serviços não teria sido devidamente comprovada por documentação hábil e idônea, mormente pela ausência de contrato formal com os prestadores do serviço.

Quanto ao assunto, a DRJ assim se pronunciou:

No que tange à argumentação de não existência de contrato requerido, para contratação de serviços por ser ele verbal, há que se pontuar que ao fazer tal assertiva, o impugnante atrai para si o fato de prová-la.

Não há que se reprovar a atitude da autoridade lançadora partindo-se da premissa de que na contratação entre duas pessoas jurídicas/física, ao contrário do que se quer fazer crer o impugnante, a praxe comercial é de formalização de contrato por escrito, até para proteção das partes no tocante à obrigações trabalhistas, empresariais, cíveis e fiscais.

Ademais como bem pontuou a fiscalização os serviços que teriam sido prestados e ensejaram a glosa de despesas precisam, consoante determinação da legislação do imposto de renda de regência, em que se funda a autuação, estar acompanhados obrigatoriamente de todas as documentações que lastrearam seus registros contábeis, tais como: *contratos de prestação de serviços, bem como aditivos se houver estipulando prazos de vigência inicial e final, valor a ser pago, nota fiscal, relatórios e planilhas dos serviços executados, evidenciando quantidade de horas e pessoas envolvidas e outros controles internos que possam elucidar a veracidade dos serviços realmente concretizados.*

A jurisprudência administrativa, conforme reproduzida no Termo de Verificação Fiscal, está consolidada no entendimento de que nota fiscal com descrição genérica dos serviços como, por exemplo, "assessoria comercial" sem especificação de quais serviços teriam sido prestados e sem qualquer documento que comprove a prestação dos serviços à empresa, não se prestam a acobertar a dedutibilidade da despesa.

Sendo assim, correto o entendimento da fiscalização de que Notas Fiscais com descrição dos serviços, indicando somente *Prestação de Serviços com Tecnologia, Consultoria em Delphi ou somente Consultoria, Desenvolvimento de Sistemas e/ou Consultoria, Desenvolvimento WEB, Desenvolvimento de Programas, Prestação de Serviços em Informática e/ou Prestação de Serviços Técnicos em Informática, Serviços de Consultoria, Serviços de Apoio Técnico, Desenvolvimento de Software e/ou Prestação de Serviços de Banco de Dados, Prestação de Serviços de*

*Marketing, Serviços de Consultoria Em Previdência Privada, Serviços Prestados no Mês e Nota Fiscal sem nenhum histórico, não são suficientes para a comprovação da prestação dos serviços.*

Deve-se salientar ainda que, de fato, em conformidade com o entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes, para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta somente comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso, e o recolhimento do IRRF. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio efetuado corresponde à **contrapartida de algo recebido e por isso mesmo, torna o pagamento devido.**

O impugnante, portanto, poderia ter se utilizado de sua impugnação, momento preclusivo para apresentação de provas (art. 7º, III e §1º, Portaria RFB 10.875/2007 e art. 16, III e §4º, Decreto 70.235/1972), bem assim por ocasião da diligência, para demonstrar sua afirmação. Nessa oportunidade, apresentou os documentos já apreciados pela fiscalização e argumentos que, ainda que pertinentes, não são hábeis para ilidir o lançamento se desacompanhados de fundamentos probantes sólidos, dado que remetem à hipótese incomum no meio comercial.

Sendo assim, correto o entendimento da fiscalização no tocante a referida glosa de despesas com contratação de serviços de terceiros.

Por fim, no tocante à tributação reflexa o decidido em relação ao IRPJ se estende para a CSLL, dada a sua íntima relação de causa e efeito.

Diante do exposto, voto no sentido de considerar PROCEDENTE o lançamento, conforme consignado nos respectivos autos de infração.

Entendo de forma diversa da decisão recorrida.

O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99 - RIR/99) prevê, em seu artigo 299, quais são as despesas operacionais e necessárias que podem ser deduzidas na apuração do lucro líquido. Veja-se:

*"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).*

*§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem."*

Conforme se depreende do dispositivo acima transcrito, as despesas necessárias para as atividades da pessoa jurídica são consideradas operacionais e devem ser deduzidas na apuração do lucro líquido.

**A meu ver, não há dúvidas quanto ao caráter de necessidade das despesas glosadas para o regular desenvolvimento das atividades da Recorrente. Isso porque os serviços**

prestados por terceiros se referem a treinamentos de programas de computador, consultoria sobre informática, suporte técnico de programas de computador, entre outros, todos intrinsecamente relacionados com as atividades da Recorrente decorrentes do Acordo global firmado com a PRODESP (fls. 435/463).

O fundamento indicado nos autos pela decisão recorrida para manutenção da glosa das despesas encontra-se em alegada falta de comprovação dos serviços contratados pela Recorrente, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, tendo em vista a existência tão-somente de contrato verbal entre a Recorrente e os prestadores de serviços.

Nessa esteira, passo a tecer algumas considerações sobre a forma de contratação dos serviços prestados por terceiros para atenderem às solicitações da PRODESP para a Recorrente:

- no ano calendário de 2002 a Recorrente foi contratada pela PRODESP para, entre outros serviços, promover a prestação dos serviços de treinamento, suporte técnico e de apoio técnico especializado (Conforme cláusula 1.1 do Acordo geral firmado entre PRODESP e a Recorrente (fls. 435)).
- os serviços prestados pela Autuada para a PRODESP, em decorrência do Acordo geral firmado (fls. 435/463), eram realizados da seguinte maneira: a PRODESP acionava os serviços da Recorrente através de ordens de serviço e a Recorrente deveria disponibilizar as pessoas responsáveis para prestar os serviços solicitados, que se referiam a consultorias na área de informática, programação de sistemas, treinamentos, entre outros.
- a Autuada adota, desde o início de suas atividades, um modelo organizacional no qual são mantidos em seus quadros de empregados essencialmente pessoas em cargo de gerência capazes de coordenar trabalhos solicitados por seus clientes.
- dessa forma, há a necessidade de contratação de mão-de-obra especializada de consultores e programadores.
- assim, quando acionada pela PRODESP — seu único cliente à época — a Recorrente contratava a mão-de-obra especializada para a execução do serviço solicitado em cada ordem, oportunidade em que os terceiros contratados emitiam as respectivas Notas Fiscais com o preço do serviço prestado para pagamento pela Recorrente.

De fato, tomando-se como exemplo a Ordem de Serviço-Treinamento nº 004/2002 (fls. 466), constata-se que a PRODESP contratou a Recorrente para ministrar curso sobre o desenvolvimento de aplicações em "Delphi6", com carga horária de 40 horas. Para a prestação desse serviço foram contratados profissionais especializados, conforme se observa da Nota Fiscal juntada às fls. 2.643 dos autos.

O andamento dos serviços contratados através das respectivas ordens era controlado mediante a emissão periódica de Relatórios pela Autuada (fls. 467/500) encaminhados ao cliente (PRODESP), os quais informam o número da correspondente ordem de serviço, o projeto atendido, o número de horas incorridas em determinado período, o valor unitário das horas e o valor total a ser faturado. Esses relatórios eram emitidos e assinados pela

Autuada, os quais, após a devida aprovação pelo representante da PRODESP responsável pela respectiva ordem, resultavam na emissão da respectiva Nota Fiscal Fatura (fls. 501/596).

Noutro exemplo, o relatório emitido pela Recorrente em 17 de outubro de 2002 (fls. 488), relativo ao processo 824.137 e à ordem de serviço nº 007/2002. O valor da Nota Fiscal Fatura nº 002099 emitida pela Recorrente (fls. 570) corresponde exatamente àquele indicado no Relatório mencionado acima (fls. 488), qual seja, R\$ 50.625,00.

Assim, é possível concluir que há uma intrínseca ligação entre a Recorrente, a PRODESP e os terceiros prestadores de serviços, tendo em vista que os terceiros foram contratados pela Recorrente tão-somente para atenderem às solicitações da PRODESP para a Recorrente, nos termos previstos no Acordo geral.

Com efeito, entendo que todos os documentos que comportam o Acordo Geral firmado entre a Recorrente e a PRODESP, assim como a comprovação dos serviços prestados no ano-calendário de 2002 estão anexados aos autos, a saber: o Acordo entre a Recorrente e a PRODESP (fls. 435/463); a ordem de serviço (fls. 466); os relatórios (fls. 467/500) e Notas Fiscais Fatura emitidas contra a PRODESP (fls. 501/596).

Mais ainda, a Recorrente anexa as tabelas de fls. 4.317/4.324 onde resume as provas contidas nos autos, relacionando o nome do prestador de serviço tomado pela Autuada, o número da Nota Fiscal, o extrato bancário onde consta o débito relacionado ao pagamento, o recibo de pagamento e, por fim, o DARF correspondente.

Entendo, por conseguinte, que a Recorrente demonstrou a necessidade, usualidade e normalidade das despesas incorridas, pelo que dou provimento ao recurso.

Com respeito à preliminar de nulidade suscitada, a teor do §3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, deixo de me pronunciar, uma vez que, no mérito, entendo assistir razão à Recorrente.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator