ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.001805/2006-01

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

Processo nº	19515.001805/2006-01
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-004.020 – 1ª Turma**
Sessão de	13 de fevereiro de 2019
Matéria	GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS
Recorrente	GR S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura e Rafael Vidal de Araújo, que não conheceram do recurso. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte GR S/A apresentado em face da decisão proferida pela 3ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF que, em sessão realizada em 23/11/2011, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário e manteve as exigências de IRPJ e de CSLL sobre glosa de despesas consideradas não comprovadas. O Acórdão nº 1803-01.114 (e-fls. 396/405) recebeu a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2004*
>
> *DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GLOSA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*
>
> *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 sua dedutibilidade do lucro bruto, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real. Inteligência do disposto no artigo 299 do RIR/99 e artigo 13 da Lei n° 9.249/95.*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*
>
> *Ano-calendário: 2004*
>
> *DECORRÊNCIA.*

> *A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.*

De acordo com o relatório do referido acórdão, consta do Termo de Verificação Fiscal (de fls. 106 a 109) que a Fiscalização, em síntese, apurou que, com relação aos gastos relativos aos pagamentos das prestações de serviço de assessoria comercial e administrativa junto às empresas Palimpsesto Comércio Visual e Accor Participações, apesar de solicitados maiores detalhes por escrito, não ficou esclarecida a sua real necessidade à atividade do contribuinte.

Não foram apresentados os contratos trocados entre as empresas detalhando o serviço a ser executado, que tipo de projeto seria idealizado, como seriam quantificadas as horas gastas nos serviços e se, de fato, os mesmos seriam necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Diante disso, foram glosadas as despesas respectivas, referentes ao ano-calendário 2001, com fundamento legal nos arts. 249, inciso I, 251 e § único, 299 e 300 do RIR/99 e legislação correspondente à CSLL.

Na impugnação, o contribuinte alegou que já havia apresentado à Fiscalização todos os documentos de que dispunha para comprovar os gastos com serviços de assessoria comercial e administrativa prestada por empresa integrante do grupo econômico, representados pelas notas fiscais de serviços. Alegou que, para que seja considerada dedutível a despesa rateada entre empresas do mesmo grupo econômico basta que sejam observadas as regras gerais de dedutibilidade constantes na legislação do Imposto de Renda e que a celebração de contrato escrito prevendo o rateio de despesas não seria necessariamente requisito para que fosse caracterizada a necessidade do gasto e, portanto, dedutível a despesa.

A impugnação foi julgada improcedente e o contribuinte, inconformado, apresentou recurso voluntário ao CARF repisando os mesmos argumentos anteriores.

Através do acórdão nº 1803-01114 a 3ª Turma Especial da 1ª Seção negou provimento ao seu recurso voluntário, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificado dessa decisão, o contribuinte apresentou recurso especial à 1ª Turma da CSRF (e-fls. 396/405), em que aponta divergência jurisprudencial em relação à tese de que *"a apresentação da totalidade das notas fiscais é suficiente para fazer prova da efetiva prestação de serviços e da dedutibilidade da despesa, considerada normal e usual à atividade da empresa"*. A título de paradigmas indicou o Acórdão nº 107.07.853 e o Acórdão nº 9101-000.642, que receberam as seguintes ementas, na parte que importa à análise:

> Acórdão nº 107.07.853
>
> *DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS REPRESENTADAS POR RECIBOS AVULSOS. São documentos hábeis para comprovar os custos e as despesas operacionais as notas fiscais, faturas/duplicatas e recibos, desde que indiquem as partes, as operações realizadas e respectivos valores, de modo a se poder*

aferir a necessidade e a normalidade dos dispêndios. Cabível a glosa quando deixarem de ser comprovadas as operações.

Acórdão nº 9101-00.642

Ementa: IRPJ. DESPESAS OPERACIONAIS. RESSARCIMENTO A EMPRESA LIGADA DE DISPÊNDIOS COM FUNCIONÁRIOS DESTA COLOCADOS À DISPOSIÇÃO DAQUELA. DEDUTIBILIDADE. ANO-CALENDÁRIO DE 1994. Só a inexistência de contrato escrito não é suficiente para justificar a glosa dos dispêndios com o reembolso, via nota fiscal de serviços administrativos prestados por empregados de outra empresa do grupo, quando os elementos carreados aos autos convencem o julgador da efetividade das operações e de sua necessidade.

No mérito argumenta:

- que é inegável a indispensabilidade de serviços de assessoria comercial e administrativa, já que toda empresa deles necessita para fins de exploração ou incremento das fontes produtoras de rendimento;

- como tais prestações nem sempre deixam rastros físicos não se pode exigir do contribuinte uma série de documentos comprobatórios da necessidade, normalidade e usualidade dos gastos incorridos com os serviços e que tais qualidades seriam intrínsecas aos serviços de assessoria;

- aponta que nenhuma norma tributária descreve a documentação a ser apresentada para fins de comprovação da essencialidade de despesas e que, por serem inumeráveis as causas de uma despesa operacional, a padronização de uma conduta nesse sentido se revela impraticável.

Ao final, pede provimento ao apelo especial visando a reforma do acórdão de piso, com a declaração de improcedência das exigências.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 443/449 deu seguimento ao recurso apenas na comparação entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma indicado - Acórdão nº 107.07.853.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 456/461) em que observa que somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos, como determina o art. 299, do RIR/99 e art. 13, da Lei nº 9.249/95.

Assim, para abater tais despesas, entende que o contribuinte deve provar, cumulativamente, que elas existiram, e que são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Todavia, no presente caso, sustenta que o sujeito passivo não comprovou, por meio de provas hábeis e idôneas, a efetividade das despesas, o que deveria ter feito com a apresentação de outros elementos probatórios além das notas fiscais.

Colaciona jurisprudência administrativa e pediu, ao final, o não provimento do recurso do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Relatora

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e conhecido nos termos do despacho de e-fls. 443/449.

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 (Decreto-Lei 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 (Decreto-Lei 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,

consequentemente, documentos que comprovem a efetividade das operações e das transações financeiras neles refletidos.

Tomando como norte essas considerações, passa-se a analisar o caso concreto.

Dos autos se extrai que, no curso do procedimento de auditoria fiscal o contribuinte foi intimado a apresentar justificativas para valores deduzidos a título de assessoria advocatícia, representação comercial e outros serviços prestados, este último, no montante de R$ 11.098.986,52 (Termo de Intimação de fl. 52 do vol 1):

> *[...] INTIMAMOS o contribuinte a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, contados da ciência deste, o que se segue*
>
> *1 - os royalties pagos a beneficiários no Pais e no Exterior;*
>
> *2 -comprovação dos gastos efetuados nas contas abaixo:*
>
> *31.05.0212 - assessoria advocatícia PJ - 2.219.575,53*
>
> *31.05.0213 - representação comercial PJ - 516.744,71*
>
> *131.05.0216 - autônomos (RPA/RPS) - 1.517.033,19*
>
> *31.05.0217 - outros serviços prestados PJ - 11.098.986,52*
>
> *3 - demonstrar a assistência técnica paga a beneficiário no Pais e no Exterior;*
>
> *4 - a apresentar os comprovantes dos valores pagos ref a -conta 31.06.0101 - alugueis no valor de R$ 4.320.578,96*

Em outro termo de intimação lavrado pela fiscalização, em 15/2/2006, foi solicitado que a pessoa jurídica fiscalizada apresentasse os contratos celebrados com outras pessoas jurídicas que teriam lhe prestado serviços no ano de 2001, relacionando cada uma delas. Em resposta, o contribuinte anexou cópias das folhas do livro razão e informou (conforme petição às fls. 54/55 do vol. 1):

> *Item 2.1 - Com relação a conta de Assessoria Advocatícia Pessoa Jurídica no valor de R$ 2.219.575,54 conforme sua solicitação juntamos cópias de comprovantes superiores a R$ 10.000,00;*
>
> *Item 2.2 - Com relação a conta Representação Comercial PJ, no valor de R$ 516.744,71, trata-se de uma provisão de despesa, que foi contabilizada, a titulo de provisão de royalties, não tendo sido efetuado o pagamento e assim adicionada para efeito do lucro real no Lalur e na declaração DlPJ 2002 ficha 4 linha 34, conforme xerox;*
>
> *- Com relação ao item a conta de Pagamentos efetuados a Autônomos no valor de R$ 517.033,19 juntamos cópias do Razão dos valores superiores a R$ 10.000,00;*
>
> ***- Com relação a conta Outros Serviços Prestados a PJ no valor de R$ 11.098.986,52, juntamos cópias das NF correspondentes***

> ***aos serviços prestados. Esclarecemos, contudo, que com a mudança de sede da empresa, o arquivo não conseguiu, ainda, encontrar a totalidade dos valores mencionado no Razão. Tão logo sejam encontradas as NF serão encaminhadas a esta Fiscalização***. (grifou-se)

Em seguida, apresentou justificativa a respeito dos valores que teriam sido pagos a outras pessoas jurídicas que lhe teriam prestado serviços e que foram deduzidos como despesas. Em síntese, em relação a cada valor questionado pela autoridade fiscal, afirmou não ter celebrado contratos de prestação de serviços, limitando-se a relacionar números de notas fiscais aos valores deduzidos, que foram anexadas junto da petição. Como exemplo, transcreve-se os seguintes trechos da resposta de fls. 87/89:

> *Atendendo a intimação de V.Sª., vimos esclarecer o que se segue:*
>
> *69.274.223/0001-43 - PALIMPSESTO COMUNICAÇÃO VISUAL LTDA*
>
> *NF 0102 - R$ 35.350,00*
>
> *Não foi feito contrato por se tratar de uma única prestação de serviço referente a palestras de recursos humanos para unidades operacional em dezembro/01. Foi feita a retenção na fonte do valor de R$ 530,25.*
>
> .....
>
> *01.921.141/0002-90 - SCOR SERVIÇOS DE CONTR.*
>
> *NF 0317 - R$ 12.500,00*
>
> *NF 0431 - R$ 12.500,00*
>
> *NF 0488 - R$ 12.500,00*
>
> *NF 0571 - R$ 12.500,00*
>
> *NF 0643 - R$ 12.538,20*
>
> *NF 0715 - R$ 12.500,00*
>
> *NF 0797 - R$ 12.500,00*
>
> *NF 0900 - R$ 12.500,00*
>
> *NF 0945 - R$ 12.500,00*
>
> *NF 1020 - R$ 12.500,00*
>
> *Não foi possível encontrar o contrato inicial da prestação de serviço a ser executado pela mesma. No entanto, para efeito de comprovação do serviço prestado, anexamos a presente correspondências trocadas mensalmente entre as empresas, contendo proposta de criação e execução dos trabalhos. Foram efetuadas as retenções na fonte exigida por lei.*

.....

42.169.508/0001-68 - ACCOR PARTICIPAÇÕES LTDA.

NF 065 - R$ 20.954,23

NF 070 - R$ 21.497,78

NF 076 - R$ 24.359,03

NF 083 - R$ 25.208,57

NF 089 - R$ 25.754,38

NF 095 - R$ 27.595,97

NF 101 - R$ 22.497,73

NF 107 - R$ 40.814,43

NF 114 - R$ 29.086,77

NF 120 - R$ 29.817,14

NF 128 - R$ 29.909,15

A GR era uma divisão da Ticket Serviços S/ A , também pertencente ao grupo Accor, que foi criada para prestar serviços no ramo de alimentações em instalações de terceiros.

No momento da criação da GR ate 2002, esta era dependente na sua estrutura organizacional do grupo Accor.

Assim, a Accor Participações executava serviços de recursos humanos e comerciais, cobrando mensalmente da GR S/A. Foram feitas as retenções na fonte conforme previsto em lei.

.....

47.866.934/0112-90 - TICKET SERVIÇOS S/A

NF 421 - R$ 63.947,38 R$ 64.921,20 (30/3/2001)

Estratégia e sinergia Comercial - R$ 21.000,00 - fev e mar/01

Academia de Serviços - R$ 37.800,00 - fev e mar/01

Estratégia de compras - R$ 5.200,00

Segurança da informação - R$ 921,20

R$ 64.921,20

NF 422 - R$ 88.015,66 R$ 89.356,00 - (30/3/01)

Rateio Rede Corp. (TELECOM) - R$ 67.200,00

Conexão Internet - R$ 4.400,00

Manut. Sistema Interquadran - R$ 17.756,00

R$ 89.356,00

[...]

E junto desse arrazoado apresentou cópias de algumas notas fiscais (fls. 92 e ss do vol 1). São elas a NF nº 0102 emitida por PALIMPSESTO COMUNICAÇÃO VISUAL LTDA - CNPJ 69.274.223/0001-43, que descreve como serviços prestados apenas "Projetos", no valor de R$ 35.350,00; e as notas fiscais de prestação de serviços emitidas nos meses de fevereiro a dezembro/2001, por ACCOR PARTICIPAÇÕES LTDA. - CNPJ 02.905.110/0001-98, que tem por descrição "... valor de nossos serviços de assessoria comercial e administrativa", em valores que totalizaram R$ 297.465,18.

Diante da ausência de comprovação da efetividade e da necessidade dessas despesas para a atividade operacional da fiscalizada, a autoridade fiscal promoveu a glosa desses valores (R$ 297.465,18 + R$ 35.350,00) na apuração do resultado do exercício, lavrando os respectivos autos de infração de IRPJ e CSLL.

Essa extensa descrição é relevante para demonstrar a precariedade de informações e justificativas apresentadas pela recorrente pretendendo, com elas, comprovar a necessidade e essencialidade das despesas realizadas exigidas pela legislação acima referida.

A própria recorrente admitiu, em sua peça de defesa que, no tocante às despesas operacionais, os requisitos para garantia da dedutibilidade das despesas operacionais são encontrados nas seguintes proposições, em suas palavras:

> *(i) a despesa deve ser necessária para a manutenção das atividades operacionais da empresa;*
>
> *(ii) a despesa deve ser considerada usual e normal da atividade operacional da empresa; e*
>
> *(iii) a despesa deve estar amparada por documentação suporte em língua portuguesa, que demonstre claramente a natureza da despesa, a identidade do beneficiário, a quantidade e o valor da operação.*

Portanto, a própria defesa admite que a despesa deve estar amparada por documentação de suporte que demonstre, sem sombra de dúvida, a natureza da despesa, porém, entende que referidas despesas estariam comprovadas simplesmente pelo conjunto de notas fiscais regularmente emitidas.

Cabe ponderar, contudo, que mesmo as notas fiscais, especialmente de serviços, têm força probante apenas relativa, que pode ser reduzida ou afastada por completo, dependendo das informações que contenham ou das circunstâncias em que sejam utilizadas. No caso concreto, as notas fiscais, além de descreverem os serviços prestados de forma vaga e imprecisa, eram documentos emitidos entre pessoas ligadas, que poderiam fazer constar delas as informações que mais conviessem aos interesses do grupo econômico. Tendo sido solicitados outros elementos que atestassem a efetividade e necessidade dos serviços, a recorrente nada apresentou, não se desincumbindo do ônus que lhe competia, nos termos da legislação tributária acima referida.

Diante do exposto, considero que a mera apresentação de notas fiscais não é suficiente para comprovar a efetividade e necessidade da prestação dos serviços para fins de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como alega a recorrente.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial do contribuinte e, no mérito, por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Viviane Vidal Wagner