



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.721584/2010-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-003.800 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 13 de julho de 2023  
**Recorrente** COMMIT GAS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO. RATEIO. GRUPO.

Para o aproveitamento das despesas “rateadas” uma condição essencial é que estejam embasadas por critérios técnicos e objetivos previamente ajustadas entre as empresas do grupo.

Para que despesas sejam dedutíveis, não basta a comprovação de que foram incorridas, assumidas ou pagas. É indispensável, principalmente, comprovar que os dispêndios correspondem ao que restou acordado entre as empresas coligadas/controladas e que as mesmas eram necessárias, normais e usuais na atividade da Recorrente. O lançamento destas supostas despesas e sua dedução dependem, como a lei determina, de provas robustas de que havia previsão para o seu dispêndio.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 12-067682, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que,

por unanimidade de votos, negou provimento à impugnação, mantendo a autuação fiscal (fls. 222/224).

Contra a contribuinte PETROBRAS GÁS S.A (doravante denominada de Gaspetro), em epígrafe, foram lavrados autos de infração que resultaram na redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), ambos referentes ao ano-calendário 2005.

Conforme o termo de verificação fiscal (TVF) de fls. 178 e ss, “o fiscalizado esclareceu que cede por empréstimo a outras empresas nas quais possui participação acionária empregados recebidos por empréstimo da PETROBRÁS S.A”, entretanto “a fiscalizada, ao ceder tais funcionários a algumas empresas ligadas, não é ressarcida integralmente do custo relativo aos mesmos (sic), arcando com a diferença entre os salários”. O valor não ressarcido é igual a R\$ 194.812,40.

Desta feita, entendeu a fiscalização que “os valores não ressarcidos, relativos à cessão de mão-de-obra, caracterizam-se como descontos concedidos por mera liberalidade da fiscalizada, configurando-se, portanto, como despesas não necessárias”.

Em sede de impugnação alegou que “as referidas empresas em cujo capital social há participação acionária da GASPETRO [a interessada], são companhias distribuidoras estaduais, motivo pelo qual o ressarcimento parcial das despesas obedece a limites legais e orçamentários (‘teto salarial’), não tendo caráter de liberalidade”.

Tambem se insurgiu contra o tratamento dado ao caso como “descontos concedidos”.

Em relação ao quantum a contribuinte manifestou entendimento de que a fiscalização teria partido do valor incorreto de prejuízo fiscal e base de cálculo hegativa de CSLL.

Juntou farta jurisprudência.

A d. DRJ por sua vez não acatou as alegações trazidas e negou provimento à impugnação, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

Ementa: DESPESA. DEDUÇÃO. NECESSIDADE.

Somente são dedutíveis da tributação as despesas que se mostram indispensáveis à pessoa jurídica, posto que diretamente ligada à atividade econômica que desenvolve.

Trecho do voto:

Fato é que, a par da discussão quanto a obediência a limites impostos pelo direito administrativo à remuneração dos recursos humanos em questão, a despesa dedutível da tributação é aquela que se mostra indispensável à pessoa jurídica, posto que diretamente ligada à atividade econômica que desenvolve. Neste contexto, restou patente que a **interessada nem sequer opera com emprego da mesma mão-de-obra beneficiária**

**da despesa que quis deduzir de sua receita tributável.** Tal fato, por si só, já faz **colidir** a pretensão da interessada **com o comando do artigo 299 do RIR/99.**

Pelo exposto, nego provimento à impugnação, posto que em nada merece reproche a autuação combatida.

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificada, eletronicamente, em 30.1.2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 228), apresentou Recurso Voluntário, em 27.2.2015, assim manejado (fls. 231/235).

Informou ser subsidiária da Petróleo Brasileira S.A. - Petrobrás, e que teria por objetivo a participação acionária no capital social de empresas ligadas às áreas de distribuição e transporte de gás natural.

Afirmou que não tem empregados próprios, e, por isso, conta com profissionais especializados do quadro de empregados da PETROBRÁS, sua controladora, arcando com os respectivos ônus financeiro.

Esclareceu que os empregados cedidos lhe prestam serviço, quer seja através da ocupação de cargos gerenciais na sua própria sede, ou através da alocação nas empresas distribuidoras de gás.

Segundo a Recorrente a alocação destes empregados nas diversas distribuidoras provê acesso à uma mão de obra especializada, gerando à Gaspetro melhoria do desempenho das suas participações acionárias.

Alegou que, no que tange aos custos, as empresas distribuidoras efetuam o reembolso à Gaspetro de forma integral, ou, no caso de vedações legais, somente parcial, como é o caso da presente autuação.

Defendeu que as despesas não ressarcidas, de empregados cedidos, são despesas necessárias, não sendo equiparadas a descontos concedidos por mera liberalidade, mas despesas complementares sobre o ressarcimento parcial das despesas das distribuidoras, que por serem estaduais, devem obedecer a limites legais e orçamentários.

Sustentou que o caso em tela se trata de cessão de empregados, e/ou reembolso não integral de despesas de empregados cedido às empresas coligadas, havendo critérios objetivos e previamente ajustados entre as empresas do grupo, não havendo qualquer tipo de liberalidade. Cita acórdão do antigo Conselho de Contribuintes.

A Recorrente afirma que teria restado comprovado que todas as despesas incorridas guardariam relação direta e imediata com a atividade fim da Gaspetro e suas empresas coligadas, não existindo qualquer ilegalidade nas escritas contábeis e fiscais da Recorrente.

Para a Recorrente a jurisprudência teria precedentes favoráveis aos argumentos expostos, entendendo que quando uma sociedade utiliza a estrutura de sua coligada, entende-se

como operacionais as despesas que lhe competirem por rateio, desde que o rateio satisfaça os pressupostos de dedução permitidos na contabilidade.

Concluindo que a cessão de empregados não seria pura e simples liberalidade e estaria embasada por critérios técnicos e objetivos, contribuindo para o exercício das atividades precípuas da Recorrente e suas coligadas, portanto inexistindo motivos para que a presente autuação seja mantida.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Avito Ribeiro Faria, Relator.

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte COMMIT GÁS S.A.

A Recorrente defendeu que as despesas com cessão de empregados não seriam pura e simples liberalidade, porquanto estariam embasadas por critérios técnicos e objetivos, contribuindo para o exercício das suas precípuas atividades e suas coligadas, inexistindo motivos para sua glosa.

Não se desconhece a jurisprudência trazida aos autos e com qual concordamos.

Como bem defendido pela Recorrente para o aproveitamento das despesas “rateadas”, ora glosadas, uma condição essencial é que estejam embasadas por critérios técnicos e objetivos previamente ajustadas entre as empresas do grupo. Contudo, não foi o caso dos autos.

Outra condição, para que despesas sejam dedutíveis, não reside na comprovação de que foram incorridas, assumidas ou pagas. É indispensável, principalmente, comprovar que os dispêndios correspondem ao que restou acordado entre as empresas coligadas/controladas e que as mesmas eram necessárias, normais e usuais na atividade da Recorrente. O lançamento destas supostas despesas e sua dedução dependem, como a lei determina, de provas robustas de que havia previsão para o seu dispêndio.

Sobre a dedutibilidade de despesas, a legislação do imposto de renda (Decreto n.º 3.000, de 1999 – RIR/99) estabelece:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 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 n.º 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 n.º 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

(...)

Não se pode olvidar que há muito restou pacificado o entendimento de que cabe ao contribuinte provar não só pagamento, mas, também, a efetiva realização e natureza da despesa.

Ainda sobre o tema, não podemos deixar de citar o disposto no Novo Código de Processo Civil, Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 (art. 373), aqui aplicável subsidiariamente ao PAF:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Não se trata aqui, de privilegiar o aspecto formal em detrimento da verdade material. Contudo, tendo em vista que a interessada pretende infirmar informações por ela própria prestadas, é necessário que a dita pretensão esteja calcada em provas documentais e argumentos robustos.

Não se pode perder de vista a submissão da contribuinte ao que dispõe o art. 47 da Lei n.º 4.506/64, o qual não traz exatamente uma regra, mas sim um princípio norteador da tributação sobre renda/lucro no ordenamento jurídico pátrio, qual seja, são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora, assim consideradas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. O que se busca com tal norma é evitar que meras liberalidades das pessoas jurídicas, desvinculadas da sua atividade empresarial, sejam suportadas, em parte, por toda a sociedade, o que ocorreria caso fossem dedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e CSLL.

Ademais, há que se diferenciar duas situações fáticas que podem ocorrer com relação a despesas indedutíveis. Primeiro, a hipótese da despesa efetivamente comprovada e que seja indedutível por força de lei, como uma despesa com brinde, em que, embora comprovada que houve a compra dos brindes e a entrega aos clientes, ela simplesmente não é dedutível por força do art. 13 da Lei 9.249/95. A segunda hipótese é a de um dispêndio (saída de caixa) que embora escriturado como despesa e lastreado em documentos fiscais, o contribuinte não consegue demonstrar que havia um ajuste entre as partes para a sua realização, trata-se de uma despesa não comprovada. Neste caso de despesas não comprovadas, logicamente, elas devem ser consideradas não necessárias para a atividade, pois se não resta demonstrada sequer a efetiva razão e natureza do dispêndio, como saber se era necessário ou não para a atividade.

Isto posto, nega-se provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria

