



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10283.727100/2022-25</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-001.386 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	THOLOR DO BRASIL LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2020

DEPRECIÇÃO ACUMULADA. DEDUTIBILIDADE.

O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

Somente são dedutíveis na apuração do lucro líquido as despesas pagas ou incorridas que se mostrarem necessárias à realização das atividades da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela sociedade empresária.

PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUTIBILIDADE.

Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas. Contudo, no caso concreto, a autoridade fiscal deve comprovar a condição de que fiscalizada efetivamente se enquadra nessas hipóteses para glosar a dedutibilidade da perda no recebimento de créditos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para permitir a dedução de despesas i) de propaganda e de publicidade e ii) perda no recebimento de créditos.

Sala de Sessões, em 12 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.459/474, apresentado pelo contribuinte contra Acórdão da DRJ, efls.426/445, que julgou improcedente a impugnação administrativa, efl.364/377, movida em face de autos de infração, efls.328/347, decorrente de TVF (efls. 348/351), referentes à Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes ao período de 01/01/2019 a 31/12/2020, cujo valor do crédito tributário exigido para IRPJ e CSLL totaliza um crédito tributário no valor de R\$ 293.910.340,84, incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora devidos até a data da lavratura.

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de fiscalização<sup>1</sup> realizada pela DRF – MANAUS perante a empresa THOLOR DO BRASIL LTDA, abrangendo os anos-calendário de 2019 e 2020, na qual foi apurada a seguinte infração: INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, no caso do IRPJ conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo. Já os valores relativos a CSLL (por se tratar de tributação reflexa) são os mesmos apontados para o IRPJ e não adicionados ao Lucro antes da CSLL para a determinação da Base de Cálculo da CSLL. A Autoridade fiscal efetuou, em 30/12/2022, a lavratura de Autos de Infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ2 e da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL3 , referentes ao período de 01/01/2019 a 31/12/2020, constituindo um crédito tributário no valor de R\$ 293.910.340,84, incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta as irregularidades apuradas, descritas no Relatório Fiscal de fls. 348 a 351, conforme transcrição a seguir: FALTA DE ADIÇÃO AO LALUR REFERENTE A AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES QUE AUMENTARAM O PATRIMONIO LÍQUIDO -2019.

1. Em 2019, a depreciação acumulada de determinados ativos foi ajustada para menor, tendo como contrapartida lançamentos na conta de Ajustes de Exercícios Anteriores, os quais representaram um crédito de R\$ 32.423.728,97 no Patrimônio Líquido.

2. O principal lançamento referente a esse fato foi a redução da depreciação acumulada de bens cedidos em comodato, conforme abaixo (doc. fls. 283):

Tabela 1 – Razão – ajustes de exercícios anteriores -2019

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
02/01/2019	1070421020001	(-) Bens Cedidos em Comodato	D	32.846.077,01	REG. DE SALDO CONF. MAPA DE APURAÇÃO
02/01/2019	2070401020001	Ajuste de Exercícios anteriores	C	32.846.077,01	REG. DE SALDO CONF. MAPA DE APURAÇÃO

Em sua origem, os encargos de depreciação foram incorporados nos custos dos produtos vendidos, em 2018.

Portanto, ao efetuar o ajuste, o contribuinte está efetuando a retificação extemporânea de lançamentos que impactaram o resultado e, conseqüentemente, afetaram o cálculo do IRPJ e da CSLL em exercícios pretéritos.

Desse modo, ao proceder com o ajuste, o contribuinte deveria ter realizado adição ao LALUR/LACS, e não o fez.

DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA – INDÍCIO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO – 2019 E 2020 Entre 2019 e 2020, o contribuinte reconheceu elevadas despesas com publicidade e propaganda. Veja a tabela resumo abaixo:

Tabela 2 – ECF – Despesas com Publicidade – 2019 e 2020

Código	Descrição	Descrição Tipo de Conta	Código	Ano Final da ECF	Valor
3.01.01.07.01.20	(-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio	Analítica	D	2019	21.458.806,02
3.01.01.07.01.20	(-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio	Analítica	D	2020	18.399.526,40

A análise do livro Razão permite concluir que as referidas despesas se referem a contratos de publicidade com emissoras de televisão, portais da internet, redes sociais, rádio, entre outros veículos de comunicação com o público. Ocorre que a empresa nada produz que seja destinado ao consumidor final. Em 2019 e 2020, o único cliente do contribuinte, em 2009 e 2020, foi a EMPARE - EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA (28.433.020/0001-75), conforme doc. fls. 220-227.

Tanto a EMPARE quanto a THOLOR são empresas do mesmo grupo econômico, comandando pelo empresário LAERTE CODONHO (021.777.678-73), conforme doc, fls. 228-236.

Esta interdependência por meio de coligação ou controle foi inclusive ratificado pela resposta do contribuinte as fls.53-67.

A THOLOR, portanto, fornece para a EMPARE os kits para fabricação de refrigerantes. É a sua cliente, ou sejam lá quais outras empresas do grupo que adquiram os produtos da EMPARE, que comercializa refrigerantes e, que, portanto, precisam veicular anúncios para atrair consumidores. Se a THOLOR é fornecedora exclusiva da EMPARE, não há razão para a THOLOR celebrar contratos de publicidade com veículos de comunicação em massa, os quais, evidentemente, anunciam não os produtos intermediários que produz, mas o produto final fabricado pelo seu cliente EMPARE.

Assim, verifica-se que as despesas com publicidade e propaganda que a empresa declara são indedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL, pois não dizem respeito às atividades do contribuinte e não lhe são necessárias. Elas não foram adicionadas conforme doc. fls. 257-282 e 304-327, Portanto, devem ser glosadas.

#### PERDAS ESTIMADAS PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA

Contribuinte lançou nas Demonstrações dos Resultados dos Exercícios de 2019 e 2020 estas “Perdas em Operações de Crédito”, conforme doc. fls. 237-256.

Tabela 3 – ECF - Despesas com operações de crédito 2019 e 2020

Código	Descrição	Descrição Tipo conta	Código	Ano final de ECF	Valor
3.01.01.07.01.25	(-) Perdas em Operações de Crédito	Análitica	D	2019	171.354.527,41
3.01.01.07.01.25	(-) Perdas em Operações de Crédito	Análitica	D	2020	206.176.583,52

Tabela 4 – Razão – Perdas em Operações de Crédito 2019(doc. fls. 294-303)

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2020	3010107010031	Perdas em Operações de Crédito	D	171.354.527,41	Perdas estimadas
31/12/2019	1070021010002	(-)Perdas Estimadas em Crédito de Liquidação Duvidosa	C	171.354.527,41	Perdas estimadas

Tabela 5 – Razão – Perdas em Operações de Crédito – 2020 (doc. fls. 284-293)

Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
31/12/2020	3010107010031	Perdas em Operações de Crédito	D	206.176.583,52	PERDAS ESTIMADAS DO EXERCICIO
31/12/2020	1070021010002	(-) Perdas Estimadas em Crédito de Liquidação Duvidosa	C	206.176.583,52	PERDAS ESTIMADAS DO EXERCICIO

Essas supostas “Perdas em Operação de Crédito”, no caso do contribuinte, não merecem ser dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, porque a THOLOR possui apenas um cliente, a EMPARE – EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA CNPJ 28.433.020/0001-75, conforme doc. fls.220-227. Ambas são empresas ligadas e administradas direta ou indiretamente pelo mesmo sócio LAERTE CODONHO (021.777.678-73), conforme doc. fls. 53-67; 228-236. A provisão com perdas com clientes, como se sabe, só pode ter impacto fiscal se adimplidos determinados requisitos objetivos e subjetivos. Entre eles, a legislação veda a dedução de perdas de recebimentos de clientes quando o devedor for pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas. Em outras palavras, a THOLOR não pode se deduzir das perdas estimadas com a EMPARE, ainda que esta esteja em recuperação judicial, uma vez que se trata de um caso de vedação expressa na lei. Intimado sobre estas deduções no IRPJ, o contribuinte não respondeu, conforme documentos fls.2-7; 45-46 e 53-67. Portanto, tendo em vista a apuração do IRPJ e da CSLL conforme ECF ter resultado em Lucro real ou Base de Cálculo Positiva respectivamente, em 2019 e 2020, conforme doc fls. 257-282 e 304-327, e os valores das perdas em operação de crédito descritos acima não terem sido objeto de adições ao lucro líquido antes do IRPJ ou da CSLL, estes valores foram objetos de tributação, conforme auto de infração.

#### CONCLUSÃO

Portanto, tendo em vista a apuração do IRPJ e da CSLL conforme ECF ter resultado em Lucro real ou Base de Cálculo Positiva respectivamente, em 2019 e 2020, conforme doc fls. 257-282 e 304-327, e os valores descritos acima não terem sido objeto de adições ao lucro líquido antes do IRPJ ou da CSLL, estes valores foram objetos de tributação, conforme auto de infração as fls. 328-347.

Cientificada através de sua caixa postal eletrônica em 09/01/2023, a contribuinte protocolou, em 08/02/2023, a impugnação de fls. 364 a 377, com base nos seguintes argumentos:

#### DO AUMENTO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO EM DECORRÊNCIA DE AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal lavrado pela I. Fiscalização, “em 2019 a depreciação acumulada de determinados ativos foi ajustada para menor,

tendo como contrapartida lançamentos na conta de Ajustes de Exercícios Anteriores, os quais representaram um crédito de R\$ 32.423.728,97 no Patrimônio Líquido”. Tal fato se deu pela redução da depreciação acumulada de bens cedidos em comodato. No entendimento da I. Fiscalização, a retificação extemporânea de lançamentos que impactaram o resultado deveria ter sido adicionadas ao LALUR e submetidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Ocorre que tal entendimento encontra-se equivocado. Conforme já decidiu o C. CARF em caso similar, a simples reunião de elementos da contabilidade não enseja a tributação de eventuais lucros calculados. Veja-se:

“ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES) Ano-calendário: 2006, 2007 EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE. A legislação não reabre ao sujeito passivo a possibilidade de optar pelo lucro presumido depois de iniciado o procedimento fiscal motivado por sua anterior exclusão do Simples Federal. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO LALUR. NECESSIDADE DE ARBITRAMENTO. DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL PELA AUTORIDADE FISCAL. MOTIVAÇÃO INSUFICIENTE. Carece de motivação a exigência, na sistemática do lucro real, de tributos incidentes sobre lucros calculados a partir da reunião de elementos da contabilidade das pessoas jurídicas que compõem o empreendimento fiscalizado, sem qualquer cogitação da necessidade de ajustes ao lucro líquido para apuração do lucro tributável.” (grifou-se) (Processo nº 11020.003783/2010-41, acórdão nº 9101-005.434 – CSRF – 1ª Turma, julgado em 08/04/2021) Isso porque, no presente caso, o ajuste na depreciação de bens cedidos em comodato em exercícios anteriores não reflete qualquer acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ ou pela CSLL. O evento contábil de reavaliação de ativos não corresponde ao conceito de renda do art. 43 do Código Tributário Nacional. O raciocínio se assemelha ao instituto do Ajuste a Valor Justo (AVJ), pelo qual é possível ajustar o valor dos bens sempre que se encontrem em desacordo com os preços de mercado. Assim, evidente que não será a mera existência de uma riqueza que ensejará a incidência do imposto sobre a renda, mas sim a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica. Nesse sentido já decidiu o C. CARF:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Ano-calendário: 2010 NULIDADE. Rejeitam-se as preliminares de nulidade suscitadas contra o procedimento administrativo fiscal, quando o processo administrativo fiscal obedece as determinações legais e garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, e não foi provada nenhuma violação aos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

NEUTRALIDADE FISCAL. LEI 12.973/2014. AVALIAÇÃO DE VALOR JUSTO. CONCEITO DE RENDA.

A ausência de criação de subconta não pode implicar automaticamente no acréscimo da base de cálculo de IRPJ sob o risco de afronta ao conceito de renda

previsto no art. 43 de CTN.” (grifou-se) (Processo nº 10166.729363/2017-48, acórdão nº 1402-003.589 – 4ª Câmara – 2ª Turma Ordinária, julgado em 21/11/2018) (...) Da mesma forma, o acréscimo patrimonial decorrente do ajuste na depreciação dos bens relativamente a períodos anteriores não dá ensejo ao fato gerador do IRPJ e da CSLL. Este somente nasce quando da alienação dos bens, que permanecem sujeitos a flutuações de valor decorrentes da depreciação ocorrida em cada período. Assim, há que se cancelar os autos de infração impugnados, uma vez que não houve a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, apenas alteração no potencial de aquisição.

DA ADEQUAÇÃO DAS DEDUÇÕES EFETUADAS PELA RECORRENTE Conforme consta do relatório fiscal anexo aos autos de infração ora impugnados, vê-se que a I. Fiscalização entendeu ser indevida a dedução das despesas incorridas pela IMPUGNANTE com a publicidade da marca Dolly nos anos de 2019 e 2020. Todas as deduções feitas relativamente a essa rubrica foram desconsideradas pela I. Fiscalização sob o argumento de que não teria sido demonstrada a necessidade de tais despesas, uma vez que a IMPUGNANTE não produziria para o consumidor final, possuindo apenas uma cliente (Empare), integrante do mesmo grupo. (...) Com base no frágil argumento de que o teor das propagandas não faria referência ao insumo produzido pela IMPUGNANTE, foram desconsiderados os abatimentos efetuados com essas despesas, lançando-se o IRPJ e a CSLL complementar. No entanto, os fundamentos da autuação não podem prevalecer, por não refletirem a adequada interpretação que se deve dar ao quanto disposto no art. 299 do Decreto nº 3.000/1999, atual art. 311 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR), in verbis: “Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da 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. § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.” O entendimento de que as publicidades veiculadas foram desnecessárias à atividade não prospera, uma vez que a IMPUGNANTE é empresa que pertence ao grupo Dolly, estando, desde a sua constituição, exclusivamente vinculada à produção dos insumos utilizados na fabricação de refrigerantes dessa exclusiva marca. Tal fato foi reconhecido pela própria Fiscalização. Ou seja, a única razão de existir da empresa IMPUGNANTE é que os refrigerantes da marca Dolly sejam comercializados no mercado nacional, independentemente de não ser ela a fabricante do produto final. A IMPUGNANTE integra a cadeia produtiva da marca (em posição de grande importância, diga-se de passagem), sendo responsável pela parte mais essencial da caracterização dos refrigerantes, qual seja, seu sabor exclusivo. Conforme faz prova o anexo contrato de cessão de licença de uso da marca Dolly (documento 01), vê-se claramente que tanto a IMPUGNANTE como o Sr. Laerte Codonho sempre estiveram ligados à divulgação dos produtos finais (refrigerantes da marca Dolly). A empresa Dettal-Part Participações Importação Exportação e Comércio

Ltda., enquanto proprietária da marca, na época da cessão, também era administrada pelo Sr. Laerte Codonho. Tal fato demonstra o interesse indissociável entre a produção dos insumos pela IMPUGNANTE e a efetiva venda dos refrigerantes da marca Dolly ao consumidor final. Ora, não envolve complexidade alguma o raciocínio de que a produtora do insumo dos refrigerantes (IMPUGNANTE) possui interesse direto na venda do produto final ao consumidor, essencialmente porque sua única razão de existir é a manutenção da linha de produção da marca em referência. Importante frisar que essa conexão de interesses e o propósito comercial das relações comerciais não contradizem o denominado “princípio da entidade”. Muito diversamente, as empresas permanecem cada uma com a sua contabilidade e as suas obrigações individuais, ao mesmo tempo em que trabalham para um objetivo final em comum. Além do mais, a participação da IMPUGNANTE no grupo Dolly como empresa oficial fornecedora dos insumos já foi reconhecida pelo Judiciário, nos autos do processo de Recuperação Judicial nº 1064813-83.2018.8.26.0100, em trâmite perante a 2ª Vara de Falências e Sucessões da Comarca da Capital de São Paulo. Foi requerido pela IMPUGNANTE (documento 02) e deferido por aquele MM. Juízo (documento 03) o seu pedido de integração do polo ativo da referida recuperação judicial, juntamente às demais empresas do grupo. (...) Sendo assim, cai por terra o argumento da I. Fiscalização de que as publicidades veiculadas pela IMPUGNANTE não fariam referência à sua atividade produtiva, até porque não existe interesse algum no mercado envolvendo a venda de insumos para a fabricação de refrigerantes de forma genérica. Não é de praxe a abertura de indústrias de refrigerantes desvinculadas de fontes previamente estabelecidas para o fornecimento dos insumos, justamente por conta da exclusividade de cada sabor produzido.

O insumo é a essência do sabor e da qualidade do produto final (refrigerante), sendo comum essas indústrias produzirem apenas para fornecimento às envasadoras parceiras de cada grupo empresarial, de forma a preservar as características únicas de cada marca concorrente. Soma-se a isso o fato de que é absolutamente normal que em empresas de grande porte, tal como a IMPUGNANTE, haja a segregação de atividades em empresas diversas. É absolutamente usual que determinada empresa seja detentora, por exemplo de intangíveis, como marcas, patentes etc. Contudo, obviamente, tal empresa cede a exploração de tais direitos a outras, do mesmo grupo. E foi justamente isso o que ocorreu. O titular da marca cedeu o direito de uso e exploração para a IMPUGNANTE. Esta, por sua vez, como indústria responsável pela fabricação e comercialização dos insumos dos refrigerantes Dolly veiculou as publicidades. Não há nada de irregular nisso. Ultrapassada a questão da essencialidade das despesas com a publicidade da marca Dolly para a IMPUGNANTE, há que haver o abatimento das glosas efetuadas. Assim, fica claro o equívoco de entendimento da I. Fiscalização acerca do aspecto de essencialidade para a IMPUGNANTE das despesas por ela efetuadas para a promoção publicitária da marca Dolly, devendo ser canceladas as glosas efetuadas e, conseqüentemente, a autuação de IRPJ e

CSLL ora impugnadas. DA ESSENCIALIDADE DAS DESPESAS COM PUBLICIDADE E DO ENTENDIMENTO DO CARF Conforme se sabe, a jurisprudência administrativa sempre caminhou de forma desfavorável aos contribuintes em relação aos gastos com publicidade. Os órgãos administrativos entendiam que gastos com publicidade não possuíam relação direta com o processo produtivo/fabril, de forma que não poderiam ser enquadrados como despesas essenciais. Contudo, o C. STJ alterou esse entendimento ao fixar a seguinte tese: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte” (Resp 1.221.170/PR). Ora, se o STJ alterou o entendimento histórico para considerar como insumos as despesas com publicidade, para fins de dedutibilidade do PIS/COFINS, com mais razão ainda esses gastos devem ser considerados como despesas operacionais da empresa para fins de apuração do IRPJ/CSLL. Vejam, a lei é expressa ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, assim consideradas aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Ora, nada mais normal que uma fabricante de insumos de refrigerantes possa investir em publicidade de refrigerante!

Tomemos como exemplo uma empresa que fabrica aviões. O mercado consumidor dela não são os usuários (passageiros) mas as companhias aéreas. É evidente, contudo, que essa empresa pode realizar campanhas publicitárias para incrementar sua marca para os usuários finais do produto (avião), visando não apenas o fortalecimento da marca mas também o aumento da demanda para nova produção. A empresa Vale é uma das maiores mineradoras do mundo. E apesar de não fabricar, via de regra, produtos finais para o consumidor final, realiza campanhas publicitárias na televisão com bastante frequência. Justamente para fortalecer sua marca e aumentar a sua produção, por meio de um consumo maior no elo final da cadeia. Na mesma linha a Petrobrás. Justamente por isso é que o CARF já reconheceu que as despesas com publicidade que visem assegurar o fortalecimento de uma marca e o próprio incremento da atividade produtiva são consideradas insumos. Nesse sentido, confira-se trechos de julgado emblemático do CARF, da marca de cartões “VISA” (Acórdão nº 3201-005.668, Processo Administrativo nº 19515.721360/2017-23, Rel. Tatiana Josefovicz Belisario, j. 22/08/19):

*Na hipótese presente, o tipo de operação de marketing realizado pela Recorrente não se confunde, por exemplo, com o marketing realizado por empresas varejistas. Até porque, veja-se, as ações de marketing realizadas pela VISA sequer buscam alcançar os seus clientes (emissores e credenciadores), mas, sim, “os clientes dos seus clientes”, no caso, usuários finais.*

*É interessante observar, portanto, dentro do mercado específico, que a “função” de existir da VISA (ao menos nas operações geradoras de receita no presente feito) é desenvolver a sua própria marca. A Visa não assume, com seus clientes, nenhuma outra obrigação que não a de ter um nome reconhecido e abrangente, o que só se alcança pela publicidade. Quanto mais forte o nome “Visa”, mais os seus clientes (emissores e credenciadores) irão vender, sejam cartões, sejam os serviços de recebimento. Logo, a necessidade de realização de atividades de marketing não podem, jamais, ser entendidas como tangencial, acidental ou mesmo acessória. Ela é intrínseca à sua atividade fim, qual seja manter sua marca em evidência.*

Em outro caso, relativo a empresa de pesquisa, desenvolvimento e inovação de produtos do setor de cosméticos e higiene, o CARF proferiu o Acórdão nº 3401-005.291, reconhecendo que os gastos com marketing são essenciais para o fortalecimento e para a divulgação da marca e de seus produtos, e contribuem com a análise de sua viabilidade econômica, estratégia para sua inserção no mercado e comprovação de resultados. Outro ponto a ser considerado é que devido à notoriedade da marca Dolly, suas campanhas de marketing são globais, o que significa que não visam atingir só o consumidor em determinado espaço de tempo ou local, mas sim de efetivamente fixar na cabeça das pessoas que se trata de um produto conhecido e de excelência em qualquer localidade. A título ilustrativo, é possível dizer que o objetivo da publicidade promovida pela IMPUGNANTE é o fortalecimento da marca enquanto “gênero”, da qual os refrigerantes, em seus diversos sabores, são apenas “espécies”. Como campanha global, nada mais natural que seja possível à IMPUGNANTE, empresa responsável pela fabricação dos insumos, assumir os custos com a publicidade da qual todas as empresas do grupo se aproveitam. Isso porque a IMPUGNANTE possui o mesmo interesse de suas clientes (fabricantes exclusivas do refrigerante da marca Dolly), qual seja o êxito na comercialização dos produtos destinados ao consumidor final, o que retroalimenta a demanda pela produção do próprio insumo fabricado pela IMPUGNANTE.

Naturalmente que existe a segregação das contabilidades de cada pessoa jurídica. No entanto, fica claro que o caráter de essencialidade da publicidade da marca é igualmente compartilhado por todas as empresas envolvidas na cadeia de produção. Sendo assim, forçoso reconhecer que cada uma das empresas poderia promover, individualmente, a marca em comum, deduzindo tais despesas da base de cálculo de seu IRPJ. Portanto, no caso da IMPUGNANTE, as despesas com publicidade e propaganda devem sim ser consideradas como operacionais, na medida em que a existência e o próprio faturamento da IMPUGNANTE dependem da representatividade da marca Dolly no mercado consumidor de refrigerantes. Assim, resta evidente a necessidade de que seja anulada a autuação no que concerne à glosa das despesas com publicidade incorridas pela IMPUGNANTE. DAS PERDAS ESTIMADAS PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA Foram lançados na contabilidade da IMPUGNANTE valores a título de Perdas em Operações de Crédito, referentes aos exercícios de 2019 e 2020, que eram valores tidos a receber de seus clientes e que estavam há anos perdidos na contabilidade da empresa. Eram valores que a IMPUGNANTE já estava desacreditada de receber, tendo em vista a inadimplência que perdurava já há muitos anos. Assim, de rigor o ajuste em sua contabilidade. No entendimento da I. Fiscalização, a IMPUGNANTE não poderia deduzir tais prejuízos, tendo em vista possuir apenas um cliente (o próprio devedor) e ser este integrante do grupo econômico. O raciocínio, no entanto, não prospera. Muito embora exista uma pessoa em comum figurando como sócio das duas empresas (Sr. Laerte Codonho), que é o dono e fundador da marca Dolly, a IMPUGNANTE e a empresa Empare – Empresa Paulista de Refrigerantes Ltda. não são empresas coligadas, interligadas, ou que

exercem qualquer controle uma sobre a outra, como imaginou a I. Fiscalização. A IMPUGNANTE não incide nas vedações citadas no Termo de Verificação Fiscal. Prova disso é o próprio quadro societário da Empare, que possui, inclusive, administrador diverso da IMPUGNANTE:

EMPRESA		
EMPARE - EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA. "EM RECUPERACAO JUDICIAL"		
		TIPO: SOCIEDADE LIMITADA
NIRE MATRIZ	DATA DA CONSTITUIÇÃO	EMIÇÃO
35230818010	31/10/2017	08/02/2023 15:20:38
INÍCIO DE ATIVIDADE	CNPJ	INSCRIÇÃO ESTADUAL
15/08/2017	28.433.020/0001-75	
CAPITAL		
R\$ 100.000,00 (CEM MIL REAIS)		
ENDEREÇO		
LOGRADOURO: AVENIDA ANDROMEDA	NÚMERO: 885	
BAIRRO: GREEN VALLEY ALPHAV	COMPLEMENTO: SALA: 217 BCO	
MUNICÍPIO: BARUERI	CEP: 06473-000	UF: SP
OBJETO SOCIAL		
FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES		
TITULAR / SÓCIOS / DIRETORIA		
BRABEB - BRASIL BEBIDAS LTDA, NIRE 35231630815, SITUADA À AVENIDA ANDROMEDA, 885, SL 217 BL B, GREEN VALLEY COMERC, SAO PAULO - SP, CEP 06473-000, NA SITUAÇÃO DE SÓCIO, COM VALOR DE PARTICIPAÇÃO NA SOCIEDADE DE \$ 99.990,00.		
LAERTE CODONHO, NACIONALIDADE BRASILEIRA, RAÇA/COR: NÃO INF., CPF: 021.777.678-73, RG/RNE: 9081694, RESIDENTE À RUA SILVEIRA MARTINS, 112, 2 AND CJ 24, SE, SAO PAULO - SP, CEP 01019-000, REPRESENTANTE DE BRABEB - BRASIL BEBIDAS LTDA.		
ROGERIO SANTANA GOMES, RAÇA/COR: NÃO INF., NACIONALIDADE BRASILEIRA, CPF: 254.865.998-46, RG/RNE: 33718568, RESIDENTE À ALAMEDA PARANAÍ, 241, SANTANA DE PARNABA - SP, CEP 06539-045, NA SITUAÇÃO DE SÓCIO E ADMINISTRADOR, ASSINANDO PELA EMPRESA, COM VALOR DE PARTICIPAÇÃO NA SOCIEDADE DE \$ 10,00.		

A administração da IMPUGNANTE é exercida pelo Sr. Laerte Codonho, porém a administração da sua cliente devedora (Empare) é exercida pelo Sr. Rogério Santana Gomes. Ou seja, são empresas do mesmo grupo, por terem interesse comum na exploração do mercado de refrigerantes, porém não há qualquer fundamento para o seu enquadramento nas exceções previstas em lei. Notem que este foi o único fundamento utilizado pela I. Fiscalização para lavrar tal autuação. Sendo assim, há que ser cancelada a autuação também neste particular, uma vez que a IMPUGNANTE não pode ficar com valores "a receber" em aberto indefinidamente, sendo de rigor o ajuste de sua contabilidade para retratar a realidade atual de sua situação financeira.

DO PEDIDO Diante do exposto, a IMPUGNANTE requer seja julgada procedente a presente impugnação para que sejam integralmente canceladas as autuações de IRPJ e CSLL.

Nada obstante, o Acórdão prolatado pelo Tribunal de origem, no entanto, decidiu por negar provimento à pretensão impugnatória do contribuinte, mantendo a integralidade dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, nos seguintes termos ementados:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2020 DEPRECIACÃO ACUMULADA. DEDUTIBILIDADE. O

ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. Somente são dedutíveis na apuração do lucro líquido as despesas pagas ou incorridas que se mostrarem necessárias à realização das atividades da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela sociedade empresária. PERDA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUTIBILIDADE. Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado em 08/08/2023 (efls.456), o contribuinte interpôs recurso voluntário tempestivo (em 06/09/2023, conforme efl.458) nas efls. efls. 459/474, reiterando e reforçando os argumentos já acostados na petição impugnatória e requerendo o reconhecimento da dedução das despesas com publicidade efetuada pela empresa no período fiscalizado enquanto despesas operacionais, o reconhecimento das perdas nos recebimentos de créditos de cliente inadimplente e o reconhecimento das depreciações acumuladas no período, enquanto despesas dedutíveis, nos termos da legislação tributária (art. 299, RIR/99 e art. 311, RIR/2018).

Após, os autos vieram ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

No **mérito**, trata-se de processo administrativo fiscal decorrente de procedimento levado a efeito contra a RECORRENTE, amparado no TDPF nº 0220100.2022.00136, que culminou na lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2019 e 2020, com a incidência de juros e multa.

Em breve síntese, o presente procedimento foi instaurado para fiscalizar os tributos em referência, tendo em vista **(i) o ajuste de exercícios anteriores que aumentaram o patrimônio líquido de 2019; (ii) as deduções efetuadas pela RECORRENTE relativamente às despesas com**

**publicidade nos anos de 2019 e 2020; e (iii) os abatimentos das perdas estimadas para créditos de liquidação duvidosa.**

Quanto à **primeira acusação**, a Recorrente sustenta que o ajuste na depreciação de **bens cedidos em comodato em exercícios anteriores não reflete qualquer acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ ou pela CSLL.**

O evento contábil de reavaliação de ativos não corresponde ao conceito de renda do art. 43 do Código Tributário Nacional.

O raciocínio se assemelha ao instituto do Ajuste a Valor Justo (AVJ), pelo qual é possível ajustar o valor dos bens sempre que se encontrem em desacordo com os preços de mercado.

Assim, evidente que não será a mera existência de uma riqueza que ensejará a incidência do imposto sobre a renda, **mas sim a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica.**

Nesse ponto, a decisão recorrida consignou:

De fato, o ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo não deve ser computado na determinação do lucro real, com uma ressalva: desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

No presente caso, a impugnante não efetuou os ajustes exigidos pela legislação tributária no e-LALUR (Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real) e no e-LACS (Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL), conforme determina, expressamente, o art. 13, § 3º, da Lei nº 12.973/2014 (destaques acrescidos):

Art. 13. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado na determinação do lucro real desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.

§ 1º O ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o caput será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

§ 2º O ganho a que se refere o § 1º não será computado na determinação do lucro real caso o valor realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, seja indedutível.

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º, o ganho não poderá acarretar redução de prejuízo fiscal do período, devendo, neste caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real antes do cômputo do referido ganho.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos ganhos no reconhecimento inicial de ativos avaliados com base no valor justo decorrentes de doações recebidas de terceiros.

§ 6º No caso de operações de permuta que envolvam troca de ativo ou passivo de que trata o caput, o ganho decorrente da avaliação com base no valor justo poderá ser computado na determinação do lucro real na medida da realização do ativo ou passivo recebido na permuta, de acordo com as hipóteses previstas nos §§ 1º a 4º.

O art. 13 da Lei nº 12.973/2014 visa neutralizar os efeitos do ganho na Avaliação a Valor Justo na tributação com base no lucro real. Permite-se o diferimento da tributação do ganho, desde que o aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo. **Caso seja evidenciado em subconta, o ganho decorrente da Avaliação a Valor Justo será tributado à medida que o ativo for realizado, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.**

**Tendo em vista que a contribuinte não cumpriu a determinação legal no sentido de manter os ajustes registrados em subcontas, aplica-se o art. 13, § 3º, da Lei nº 12.973/2014, novamente reproduzido:**

§ 3º Na hipótese de não ser evidenciado por meio de subconta na forma prevista no caput, o ganho será tributado.

Em outras palavras, **a controvérsia diz respeito ao descumprimento da obrigação de controle dos ajustes em subcontas, o que não foi impugnado pela Recorrente.**

Portanto, não tendo apresentado fundamentos capazes de infirmar a decisão recorrida, **esta deve ser mantida.**

Quanto à **segunda acusação fiscal**, relativamente à dedução de despesas com publicidade e propaganda, extrai-se do Termo de verificação fiscal que se entendeu que tais despesas **não seriam próprias da Recorrente**, mas de empresa do grupo econômico:

A análise do livro Razão permite concluir que as referidas despesas se referem a contratos de publicidade com emissoras de televisão, portais da internet, redes sociais, rádio, entre outros veículos de comunicação com o público.

Ocorre que a empresa nada produz que seja destinado ao consumidor final. Em 2019 e 2020, o único cliente do contribuinte, em 2009 e 2020, foi a EMPARE - EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA

(28.433.020/0001-75), conforme doe. fls. 220-227.

Tanto a EMPARE quanto a THOLOR são empresas do mesmo grupo econômico, comandando pelo empresário LAERTE CODONHO (021.777.678-73), conforme doe, fls. 228-236.

Esta interdependência por meio de coligação ou controle foi inclusive ratificado pela resposta do contribuinte as fls.53-67.

A THOLOR, portanto, fornece para a EMPARE os kits para fabricação de refrigerantes. É a sua cliente, ou sejam lá quais outras empresas do grupo que adquiram os produtos da EMPARE, que comercializa refrigerantes e, que, portanto, precisam veicular anúncios para atrair consumidores.

Se a THOLOR é fornecedora exclusiva da EMPARE, não há razão para a THOLOR celebrar contratos de publicidade com veículos de comunicação em massa, os quais, evidentemente, anunciam não os produtos intermediários que produz, mas o produto final fabricado pelo seu cliente EMPARE.

Assim, verifica-se que as despesas com publicidade e propaganda que a empresa declara são indedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL, pois não dizem respeito às atividades do contribuinte e não lhe são necessárias.

8. Elas não foram adicionadas conforme doe. fls. 257-282 e 304-327, Portanto, devem ser glosadas.

Segundo a Recorrente, o entendimento de que as publicidades veiculadas foram desnecessárias à atividade não prospera, uma vez que **a RECORRENTE é empresa que pertence ao grupo Dolly, estando, desde a sua constituição, exclusivamente vinculada à produção dos insumos utilizados na fabricação de refrigerantes dessa exclusiva marca.**

A única razão de existir da empresa RECORRENTE é que os refrigerantes da marca Dolly sejam comercializados no mercado nacional, independentemente de não ser ela a fabricante do produto final.

A RECORRENTE integra a cadeia produtiva da marca (em posição de grande importância, diga-se de passagem), sendo responsável pela parte mais essencial da caracterização dos refrigerantes, qual seja, seu sabor exclusivo.

Nesse contexto, **no intuito de investigar a noção de despesa para fins dedutíveis**, vale trazer algumas delimitações doutrinárias.

José Bulhões Pedreira definiu a despesas como “(...) mutação patrimonial que importa redução do patrimônio líquido sem ter por contrapartida a aquisição de direito ou aumento de valor de direito existente”<sup>12</sup>. E complementa: “(...) são operacionais as despesas, não

<sup>1</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões de. Imposto sobre a Renda. Pessoas Jurídicas. Volume I. Rio de Janeiro: JUSTEC-Editora Ltda, 1979, p. 196-197. Essa lição também foi lembrada por Ricardo Mariz de Oliveira: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 829.

<sup>2</sup> “Essa característica é que a distingue do custo de aquisição ou produção, que também é mutação patrimonial que importa redução do patrimônio líquido mas tem por contrapartida acréscimo de valores ativos. Por isso o custo é – diferentemente da despesa – aplicação de capital financeiro”. Ainda, oferece classificação de despesas: “As despesas operacionais são usualmente referidas como gerais, estruturais, indiretas ou fixas, porque na sua maioria independem do volume de negócios realizados pela pessoa jurídica, ou ao menos não são diretamente proporcionais ao volume de negócios. As despesas de vendas podem ser diretamente proporcionais às vendas, mas não são custos porque não tem por contrapartida aumento do valor do ativo, já que ocorreram no momento em que os bens são vendidos. Outras despesas operacionais usuais são os honorários dos administradores, as despesas gerais com a administração central e os estabelecimentos que não se destinam à produção dos bens e ou serviços vendidos, os encargos dos bens do ativo permanente utilizados pela administração e outras semelhantes, que não decorrem diretamente da compra

computadas nos custos, relacionadas com as atividades principais e acessórias que constituem o objeto da pessoa jurídica e com a manutenção das fontes produtoras de rendimentos (...)", à luz da Lei 4506/1964, artigo 77 do RIR/75 e art.11 do Decreto-Lei 1598 de 1977, à época.

Em semelhante caminho, Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar da definição de despesas para fins tributários assumiu como pressuposto sua distinção frente ao custos, para quem a distinção entre essas seria estabelecida a partir do "(...) emprego dos recursos despendidos ou a serem despendidos pela pessoa jurídica, estejam esses recursos no seu ativo ou decorram de dívidas que ela contraria par poder fazer aquele emprego"<sup>3</sup>.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, do ponto de vista contábil e fiscal, "despesa é uma espécie de mutação patrimonial diminutiva". Ainda, prossegue Andrade Filho informando que, nos termos da alínea "a" do parágrafo 2º do art. 6º do Decreto-Lei n. 1598 de 1977<sup>4</sup>, as mutações patrimoniais diminutivas podem assumir o caráter de custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido<sup>5</sup>. E para fins tributários:

---

de mercadorias nem da produção". PEDREIRA, José Luiz Bulhões de. Imposto sobre a Renda. Pessoas Jurídicas. Volume I. 1979. Op.cit., p. 196-197

<sup>3</sup> "Assim, quando ela emprega recursos do seu ativo, ou incorre em dívidas, para aquisição de um bem ou direito de qualquer natureza, na verdade não está tendo despesa (nem prejuízo, nem perda), pois está investindo para ter a propriedade do referido bem ou sua titularidade, ou, em outras palavras, está trocando um bem ou direito já existente no seu ativo, ou os recursos de uma "dívida", para fazer a aquisição. Neste caso, ela tem um custo, correspondente ao montante que empregou, ou à dívida que contraiu, para a obtenção do bem. Estamos falando em aquisição de um bem ou direito de qualquer natureza para referência de alguma relação jurídica atributiva de direito a uma das partes, e sem esquecer a noção, vista deste o Capítulo I, de que o patrimônio é uma universalidade jurídica formada por relações jurídicas que atribuam, ao seu titular, direitos e obrigação com conteúdo econômico. Assim, em última análise, toda aquisição é aquisição de um direito sobre um objeto material ou imaterial. Ao contrário, quando a pessoa jurídica emprega recursos ou incorre em dívida para pagar um encargo que não representa algo que ainda remanesça no seu ativo, portanto, algo que já tenha sido usado ou consumido, ela tem uma perda. Neste caso, ela tem uma despesa, correspondente àquele valor empregado ou contraído como dívida". (...) A estrita observância desta distinção é de capital importância, pois um gasto que deveria ser debitado ao ativo, por representar inversão na aquisição de um bem ou direito, se for debitado à despesa acarretará uma indevida redução do lucro real, além de distorcer o lucro líquido e o balanço patrimonial". OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 828-829.

<sup>4</sup> Decreto-Lei 1598/1977: "Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real: (...)"

<sup>5</sup> "Na prática, todas essas espécies de mutações patrimoniais são tratadas como "despesas" ou "custo" enquanto eventuais perdas derivadas de bens de uso contínuo (ativo imobilizado ou investimentos) são qualificadas como

Para fins tributários (IRPJ e CSLL, em algumas circunstâncias), as despesas são dedutíveis ou não, de acordo com diversos critérios legais de caráter formal, material e temporal. Além da observância desses critérios, o que habilita um gasto a ser dedutível é a sua existência e certeza, que são fatores importantes para a correta aplicação do regime de competência.

A Legislação Tributária também estabeleceu distinções entre custos e despesas, conforme pode ser observado no próprio artigo 47 da Lei 4506 de 1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a 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.

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

---

“perdas de capital”, que, na legislação tributária, têm caráter não operacional”. A palavra “despesa” é utilizada, de um modo geral, como sinônimo de “gasto”, e, nesse sentido, representa o valor pago ou empenhado na aquisição de bens não vinculados ao processo de produção de mercadorias, produtos e serviços destinados à venda. Logo, deste ponto de vista, o conceito de despesa é primeiramente determinado por um processo de exclusão; ou seja, despesa é toda espécie de gasto não computável entre os custos de produção. Outro elemento que deve ser considerado em cada caso é a caracterização do gasto como aplicação de capital; despesa é elemento do resultado, enquanto aplicação de capital é ativo. Em regra, a ideia subjacente ao conceito de despesa (tomada a palavra na acepção de “gasto”) é a de retribuição, de modo que uma cifra qualificada como despesa representa sempre um benefício adquirido, e que pode ser fruído imediatamente ou não. Ocorre que a palavra “despesa” tem outras significações, e, portanto, o seu conceito não se resume à ideia de gasto. Há casos em que há dispêndio sem contrapartida para a pessoa jurídica: assim, por exemplo, é considerado como despesa o valor pago a título de multa por infração à legislação de trânsito, e que, na prática, trouxe um malefício para a entidade. O valor despendido no pagamento dessa multa representa, e de fato e de direito, uma perda patrimonial da mesma natureza daquela que ocorre em caso de indenização por ato ilícito e que é paga a alguém que foi lesado pela pessoa jurídica ou por alguém a ela vinculado. Esse tipo de perda, todavia, difere daquela que decorre da diminuição da substância econômica de ativos em virtude de obsolescência ou de oscilações de preços, cujos valores são também qualificados como “despesa”. Ademais, despesa significa também o registro contábil de ajuste patrimonial para equalização, como ocorre nos casos em que o valor de certos ativos é diminuído para refletir as diferenças decorrentes do valor do dinheiro no tempo: tal é o caso do denominado “ajuste a valor presente” e dos registros para refletir acréscimos de passivos ou decréscimos de ativos em virtude de índices de inflação ou flutuação do valor de moedas estrangeiras”. FILHO, Edmar Oliveira de Andrade. Imposto de Renda das Empresas. 13 Edição. São Paulo: Atlas – GEN, 2018, p. 211-212.

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

Esse dispositivo legal também foi absorvido pelo próprio RIR/99 (Decreto-Lei 3000/99), no artigo 299<sup>6</sup>.

Assim, considerando o contexto legislativo acima mencionado, pode-se concluir que, em grande medida, o art. 311 do Decreto n. 9580 de 2018 praticamente repetiu o disposto já estabelecido em regulamentos anteriores e substanciado no mesmo diploma legal<sup>7</sup>. Da mesma forma, pode-se dizer que as discussões envolvendo os requisitos ou critérios (e limites) para a dedutibilidade das despesas operacionais mantiveram-se e atualizaram-se, mas sempre se centrando nas dificuldades de delimitação desses critérios em casos concretos.

Para Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso H. Higuchi, as despesas operacionais necessárias são aquelas nas condições previstas no supracitado dispositivo, isto é, “

---

<sup>6</sup> Decreto 3000/99: 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.

<sup>7</sup> “Despesas necessárias

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput](#)).

§ 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, independentemente da designação que tiverem”.

(...) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, “são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”<sup>8</sup>.

Na mesma linha, a partir dos dispositivos normativos acima mencionados, Edmar Oliveira Andrade Filho também considera que as despesas dedutíveis são aquelas que possam ser qualificadas como operacionais e que sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não por acaso, o próprio parágrafo 1º, dispõe que são necessárias todas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ao passo que o parágrafo 2º, destaca que são despesas operacionais admitidas para fins da norma aquelas que são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades empresariais<sup>9</sup>. É claro que, na prática, passou-se a diferentes discussões acerca dos limites ao poder de legislar para aceitar ou negar determinadas deduções a despesas<sup>10-11-12</sup>.

<sup>8</sup> “A definição de que despesas necessárias são as usuais e normais no tipo de transações, operacionais ou atividades da empresa, é muito importante para delimitar as despesas dedutíveis das indedutíveis. A usualidade ou normalidade da despesa, no entanto, não pode ser interpretada com todo o rigor do texto da lei quando a despesa não usual ou normal servir para promover a venda da mercadoria ou produto”. “(...) O PN n. 32/81 definiu o conceito de despesa necessária dizendo que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Despesa normal, diz o Parecer, é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”. HIGUCHI, Hiromi; Fábio Hiroshi Higuchi; HIGUCHI, Celso H. Imposto de Renda das Empresas. Intepretação e Prática. 25 Edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 168 e ss.

<sup>9</sup> FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Op.cit., p. 212-213.

<sup>10</sup> Recurso Especial n. 1.113.159 da Primeira Seção do STJ, de 11 de novembro de 2009. Recurso Especial n. 1.168.038, de 9 de junho de 2010.

<sup>11</sup> Exemplo dessa discussão pode ser trazida pelo Parecer Normativo CST 239/1970: Pessoa jurídica beneficiada de seguro de vida de seus sócios: não dedutível do lucro real o pagamento dos prêmios de seguro”. “Consulta de pessoa jurídica, proponente de um contrato de seguro de vida comercial, da qual a mesma é também a beneficiária, se o pagamento dos prêmios respectivos é dedutível do lucro real, a título de despesas gerais, na rubrica de seguro de qualquer espécie. O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto-Lei nº 58.400, de 10/05/66, define em seu art. 162 e parágrafos as despesas operacionais. São admitidas como tais somente as despesas não computadas nos custos, necessárias às transações ou operações da empresa, usuais ou normais ao tipo de atividade da mesma, ou à manutenção da fonte produtora. A lei refere-se às pessoas jurídicas em geral, não distinguindo entre firmas individuais ou sociedades. Não havendo qualquer relação entre as atividades normais da empresa ou a sua continuidade, com as estipulações do contrato de seguro, o pagamento dos prêmios respectivos não poderá ser admitido como despesa dedutível do lucro real. Na mesma linha de raciocínio observa-se que o art. 245 do Regulamento citado, em sua letra e exclui do lucro real o capital das apólices de seguro ou pecúlio em favor da pessoa jurídica, pago por morte do sócio segurado. Não sendo considerado como integrante do lucro real o capital da apólice não seria lógico deduzir desse mesmo lucro o valor dos prêmios pagos para a formação daquele capital.

<sup>12</sup> Parecer Normativo n. 32/1981: “EMPRESAS QUE OPERAM COM A COMERCIALIZAÇÃO E INDUSTRIALIZAÇÃO DO FUMO PRETENDEM VER ESCLARECIDAS DÚVIDAS QUE SÃO SUSCITADAS A PROPÓSITO DA QUALIFICAÇÃO, PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO SUJEITO AO IMPOSTO DE RENDA, DE DESPESAS HAVIDAS COM A ASSISTÊNCIA QUE PRESTAM AO PLANTADOR DA MATÉRIA-PRIMA OBJETO DE SEU NEGÓCIO. 2. Esclarecem os interessados que constitui prática reiterada, adotada pela generalidade das empresas fumageiras, o reembolso que

Já para Marcelo Magalhães Peixoto, as despesas, que são “sacrifícios necessários para a obtenção de receitas de uma entidade (...)”, para serem dedutíveis, devem ser necessárias,

---

fazem ao produtor rural - quase todos minifundiários e carentes de recursos financeiros necessários à manutenção regular da produção do fumo - das despesas financeiras decorrentes de financiamentos bancários, ajustados para a aquisição de suprimentos agrícolas e/ou para construção de estufas e galpões. Diante dessas informações, indagam se os encargos referidos são admitidos, como despesas operacionais, na formação do lucro real da pessoa jurídica. 3. A qualificação dos dispêndios de pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que: "Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa 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."

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

6. No caso que ora se nos apresenta, é pública e notória a prática tradicional, reiterada e genérica segundo a qual os compradores de fumo - visando a garantir o regular suprimento da matéria-prima - prestam assistência financeira efetiva ao plantador rural, mediante o reembolso de despesas de financiamentos bancários contraídos para implantação e manutenção da produção agrícola.

7. A legislação complementar do imposto de renda contempla caso em que encargos havidos por terceiros são admitidos como despesa operacional, imputável na formação do lucro real da pessoa jurídica. É aquele focalizado na Instrução Normativa SRF nº 22/72 (DOU de 18.07.1972), quando o valor das despesas bancárias é ressarcido ao produtor agrícola. Exige-se que o encargo constitua parte do ajuste da operação de compra e venda.

8. Em face dos fatos expostos, entendemos que o antecedente referido é perfeitamente aplicável à cultura do fumo, visto que as características daquela produção agrícola justificam plenamente sejam reconhecidos os usos e costumes observados da forma tradicional e generalizada na comercialização do produto; por isso mesmo, julgamos que o valor dos encargos de financiamentos bancários, contratados especificamente para aquisição de suprimentos agrícolas e para a construção de equipamentos da atividade, quando comprovadamente ressarcido ao produtor rural, constitui despesa operacional da empresa adquirente do fumo, dedutível na formação do lucro real.

9. Todavia, para tal fim, urge que a operação de financiamento bancário ao produtor rural fique devidamente caracterizada nos documentos hábeis, mediante comprovação de sua destinação específica à implantação ou manutenção da cultura fumageira. Além disso, é indispensável que o compromisso de reembolso das despesas financeiras integre o ajuste da operação de compra e venda.

10. Finalmente, convém lembrar que o valor ressarcido ao produtor agrícola deve integrar a receita bruta da pessoa física, classificável na cédula G”.

usuais e normais – como prescreve o art. 311 do RIR/2018, e estar vinculadas a dois princípios: o da transparência e o princípio da causalidade.<sup>13</sup>

Os dois princípios foram referidos por Ricardo Lobo Torres<sup>14</sup>, sobre as características das despesas dedutíveis (necessidade, usualidade, causalidade e transparência). A causalidade foi inspirada na doutrina de Klaus Tipke (que impede que o direito à dedução fique preso aos critérios de necessidade e usualidade, mas também à ética e à racionalidade do mercado. A transparência, está ligada à segurança jurídica, à escrituração e a à contabilidade das despesas<sup>15</sup>.

De certa forma, ainda que por linhas diferentes, entendo que há semelhanças de raciocínio, trazidas pelas reflexões acima, com as ponderações de Ricardo Mariz de Oliveira que, nesse aspecto, traz-nos quatro regras básicas para a dedutibilidade de despesas operacionais: a) “primeira regra: não serem custos”, já que a lei declara que são operacionais as despesas não computadas nos custos; b) “segunda regra: serem despesas necessárias”, que seria a “regra de ouro” da dedutibilidade (e que geraria as maiores discussões), considerando ainda que “a expressão “despesa necessária” apresenta-se verdadeiramente como “dedução necessária” e não se trata de benefício legal”,<sup>16-17-18</sup>; b.1.) em geral, devem ser despesas usuais e normais no âmbito

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Renovar, vol. IV, 2007, p. 130-132. Também consultada por: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Novo RIR. Aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018. Coord: JR, Jimir Doniak. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 483-497.

<sup>14</sup> “ O exato desenho de renda líquida só se completará se, ao núcleo do fato gerador definido no art. 43, I e II, do CTN, se acrescentarem, sob a perspectiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da proibição de confisco, da proteção do mínimo existencial e da igualdade, as regras necessárias à quantificação da sua base de cálculo. O CTN se encarrega de estabelecer no art. 44: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. O acréscimo de patrimônio suscetível de imposição é, em princípio, o total das entradas, em determinado período, abatido dos custos e despesas necessários à produção do rendimento. Compete à lei determinar como se apura o lucro real para a incidência do imposto, eis que não há, como se tem visto, conceitos apriorísticos aplicáveis à matéria. Bulhões Pedreira preleciona: “A aplicação da lei tributária não se baseia em definição geral de lucro, e o conceito legal de lucro varia com a modalidade de determinação da base de cálculo do imposto ... Somente o lucro real é determinado a partir da demonstração do resultado do exercício. E mesmo nessa hipótese a lei não define o que é lucro mas regula sua determinação (com base na escrituração do contribuinte), dispondo sobre as receitas e as deduções que devem ou podem ser incluídas ou excluídas para se chegar ao montante de lucro que é base de cálculo do imposto”. Conclui-se, portanto, que o direito à dedução integra o conceito constitucional de renda e compõe o fato gerador definido nos artigos 43 e 44 do CTN. Resta verificar quais as características de que se deve revestir”. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Renovar, vol. IV, 2007, p. 129.

<sup>15</sup> Idem, p. 130-132.

<sup>16</sup> Acórdão n. CSRF/01-0900, de 1989: “IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – NECESSIDADE – COMPROVAÇÃO. O art. 47 da Lei n. 4506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computáveis nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto” (...). Citado por OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 850-851.

<sup>17</sup> Ex: Parecer Normativo CST n. 582/71; Parecer Normativo CST n. 113/75; Parecer Normativo CST n. 4/82. Também citados por OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 859.

da atividade produtiva da empresa<sup>19-20</sup>; d) terceira regra: serem despesas comprovadas e devidamente escrituradas; d) quarta regra: serem deduzidas do período base competente<sup>21</sup>.

No caso concreto, embora seja verdade que a Recorrente **apenas seja uma fornecedora de insumos, fato é que ela se beneficia diretamente das despesas de propaganda e publicidade**, haja vista que sua demanda crescerá na mesma medida em que cresce a demanda da empresa que fornece diretamente aos consumidores finais.

Em meu entender a despesa em prol do crescimento orgânico do grupo econômico **deve ser tida como dedutível**.

Ademais, particularidade do caso concreto, a Recorrente informa que o titular da **marca cedeu o direito de uso e exploração para a RECORRENTE**, de sorte que **há ainda benefício direto na medida em que a difusão da marca aumenta seu valor intrínseco**.

Nesse ponto, **entendo deve ser dado provimento ao recurso da Recorrente**.

Quanto às **perdas estimadas de créditos de liquidação duvidosa**, que se refere à **terceira discussão**, a acusação fiscal está pautada nas seguintes premissas:

2. Essas supostas “Perdas em Operação de Crédito”, no caso do contribuinte, não merecem ser dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, porque a THOLOR possui apenas um cliente, a EMPARE – EMPRESA PAULISTA DE REFRIGERANTES LTDA CNPJ 28.433.020/0001-75, conforme doc. fls.220-227. Ambas são empresas ligadas e administradas direta ou indiretamente pelo mesmo sócio LAERTE CODONHO (021.777.678-73), conforme doc. fls. 53-67; 228-236.

3. A provisão com perdas com clientes, como se sabe, só pode ter impacto fiscal se adimplidos determinados requisitos objetivos e subjetivos. Entre eles, a legislação veda a dedução de perdas de recebimentos de clientes quando o devedor for pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.

<sup>18</sup> E arremata: “(...) o referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa, isto é, entre a despesa e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora! É isto, e nada mais, que importa para a lei! Qualquer outro referencial, que alguém queira subjetivamente utilizar, é imaterial e irrelevante perante a lei”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 861.

<sup>19</sup> Contudo, reforça que o parágrafo 2º não elimina o parágrafo 1º, “(...) e muito menos o caput do art. 47, pois, como visto, os parágrafos são sempre complementos da disposição principal inserida na cabeça de um artigo, formando, juntamente com esta e com os demais parágrafos uma norma unitária, completa e coerente. Isso significa que a dedutibilidade não é assegurada apenas quando uma espécie de despesa seja comumente – um possível sentido para “usual” – incorrida pelas pessoas jurídicas em geral, ou pelas de um determinado setor, embora este possa ser um critério, como ocorre na situação da indústria fumageira, que costuma reembolsar ao produtor de fumo as suas despesas financeiras, caso em que o Parecer Normativo CST n. 32/81, por esta razão reconheceu a dedutibilidade delas. (...) Portanto, é possível que uma despesa necessária embora não seja usual ou comumente adotada pelas demais, ainda que de um determinado setor. Exemplifica trazendo a Solução de Consulta CGT n. 74/14, que adotou entendimento análogo para tratar de despesas para treinamento de funcionários”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-873.

<sup>20</sup> Parecer Normativo CST 32/81, já mencionado.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-910.

4. Em outras palavras, a THOLOR não pode se deduzir das perdas estimadas com a EMPARE, ainda que esta esteja em recuperação judicial, uma vez que se trata de um caso de vedação expressa na lei.

5. Intimado sobre estas deduções no IRPJ, o contribuinte não respondeu, conforme documentos fls.2-7; 45-46 e 53-67.

6. Portanto, tendo em vista a apuração do IRPJ e da CSLL conforme ECF ter resultado em Lucro real ou Base de Cálculo Positiva respectivamente, em 2019 e 2020, conforme doc fls. 257-282 e 304-327, e os valores das perdas em operação de crédito descritos acima não terem sido objeto de adições ao lucro líquido antes do IRPJ ou da CSLL, estes valores foram objetos de tributação, conforme auto de infração.

De sua parte, a Recorrente alega que muito embora exista uma pessoa em comum figurando como sócio das duas empresas (Sr. Laerte Codonho), que é o dono e fundador da marca Dolly, a RECORRENTE e a empresa Empare – Empresa Paulista de Refrigerantes Ltda. **não são empresas coligadas, interligadas, ou que exerçam qualquer controle uma sobre a outra**, como sustentou a Fiscalização.

Ou seja, **são empresas do mesmo grupo, por terem interesse comum na exploração do mercado de refrigerantes, porém não há qualquer fundamento para o seu enquadramento nas exceções previstas em lei.**

Nesse ponto, importa verificar o que dispõe o art. 9º da Lei n. 9.430/1996:

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5o. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas a e b do inciso II do § 1º e as alíneas a e b do inciso II do § 7º serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais.

§ 4º No caso de crédito com pessoa jurídica em processo falimentar, em concordata ou em recuperação judicial, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou do deferimento do processamento da concordata ou recuperação judicial, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

**§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.**

§ 7º Para os contratos inadimplidos a partir da data de publicação da Medida Provisória no 656, de 7 de outubro de 2014, poderão ser registrados como perda os créditos: (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário; (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

II - sem garantia, de valor: (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

a) até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa; e (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

c) superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento; (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, de valor: (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

b) superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5o. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

Como se verifica, o §6º do dispositivo veda a **dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.**

Já o art. 243 da Lei 6.404/1976 estabelece a definição de controlada e coligada:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1o São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

De sua parte, o Código Civil prescreve:

Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

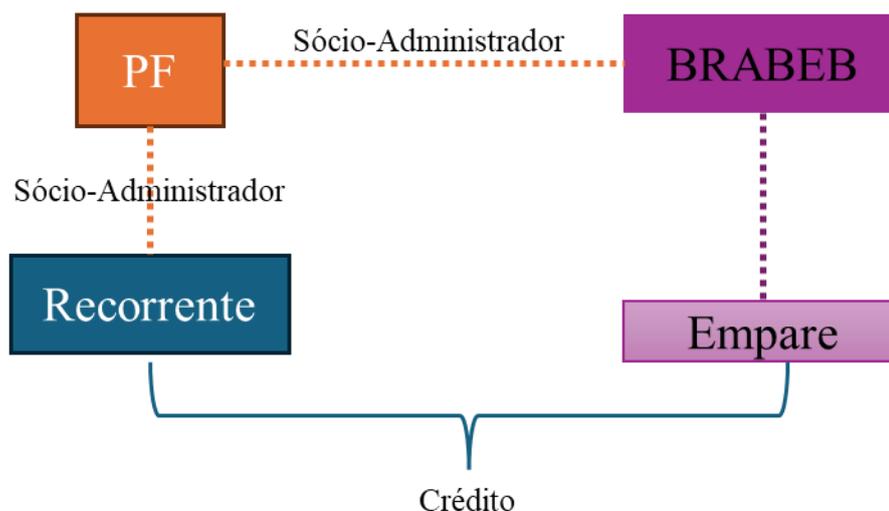
II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Art. 1.100. É de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto.

No caso, **porém, entendo não ter comprovada por parte da autoridade de origem a relação de controlada, interligada ou coligada exigida pelo dispositivo supra.**

Com efeito, graficamente teríamos:



O fato de uma pessoa física ser sócio-administrador da atuada e da controladora da empresa que detém o crédito baixado **não necessariamente se enquadra nas definições de coligação, interligação ou controle.**

Por outro lado, também não discordaria da caracterização de coligação, de interligação ou controle se a autoridade fiscal tivesse efetivamente se desincumbido do ônus probatório a demonstrar tal caracterização societária.

**Em outras palavras, independentemente de se concordar ou não com a discussão supra, fato é que a autoridade fiscal não demonstrou, data vênica, por meio de provas suficientes, a vinculação necessária e apta a caracterizar a coligação, interligação ou o controle necessário para afastar a despesa.**

Assim, entendo deva ser **dado provimento** ao recurso nessa matéria.

### Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para dar provimento parcial ao recurso voluntário para permitir a dedução de despesas i) de propaganda e de publicidade e ii) perda no recebimento de créditos.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Jeferson Teodorovicz**