



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.723740/2014-25
ACÓRDÃO	1101-001.474 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GCV - EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa de despesa, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 10 de dezembro 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, Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efls.709/732) contra acórdão da DRJ, efls.675/696, que julgou improcedente a pretensão impugnatória (efls.471/529) do contribuinte contra autuação lavrada (efls.03/28) em face de Relatório Fiscal (TVF às efls.30/43), do qual decorreu constituição de crédito tributário de IRPJ e reflexos, mais multa de ofício e acréscimos legais.

Para síntese do caso, reproduzo o relatório do acórdão recorrido:

DO LANÇAMENTO EFETUADO. Trata-se de lançamento tributário referente ao ano-calendário 2011, efetuado sob a jurisdição da DRF/Aracaju/SE, que constituiu créditos acrescidos de multa de ofício de 75%, e juros de mora, calculados até 11/2014, com ciência pessoal da Interessada:

Tributo	Auto de Infração Fls.	Data do Lançamento	Valor do Principal (R\$)	Data da Ciência	Fl.	Multa
IRPJ	05/17	12/11/2014	3.491.660,77	17/11/2014	467/468	75%
CSLL	19/29		5.868.47,42			

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (TVF) – (fls. 30/45)

2. Em síntese, trata o auto de infração de glosa de parte de despesas de pagamentos efetuados à empresa LATINCO (e IVENTURE), pela prestação de serviço de assessoria na venda de participações nas empresas - CBA1 e CAF2), sob o fundamento de que a Interessada não seria, à época da alienação, detentora da totalidade das ações nessas Cias, descumprindo assim, as regras de dedutibilidade de despesas, nos termos do art. 299, §§ 1º e 2º, e art. 300, do RIR/993.

3. A participação da Interessada e seus sócios, nas empresas CBA e CAF, respectivamente, em 2009, era a seguinte (CBA e CAF, respectivamente):

CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	% do Capital Total
085.548.115-34	CANDIDA MARIA CAMPOS VIEIRA	2,00
003.709.755-53	JOSE ALBERTO ANDRADE	2,00
003.709.405-04	ROBERTO CONSTANCIO VIEIRA	2,00
003.702.905-34	ROBERTO CONSTANCIO VIEIRA FILHO	2,00
102.846.565-34	RUY CAMPOS VIEIRA	2,00
13.088.489/0001-47	GCV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA.	90,00

CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	% do Capital Total
085.548.115-34	CANDIDA MARIA CAMPOS VIEIRA	12,00
003.709.755-53	JOSE ALBERTO ANDRADE	12,00
003.709.405-04	ROBERTO CONSTANCIO VIEIRA	12,00
003.702.905-34	ROBERTO CONSTANCIO VIEIRA FILHO	12,00
102.846.565-34	RUY CAMPOS VIEIRA	12,00
13.088.489/0001-47	GCV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA.	40,00

4. Posteriormente, ocorreram as seguintes operações societárias:

- 22/06/2010: GCV aprovou distribuição de lucros acumulados (31/12/1997 a 2009), no valor de R\$ 213.365.590,00, mediante pagamento em ações da CBA e da CAF;
- 25/07/2010: GCV aprovou redução de capital de R\$ 55.999.840,004, passando de R\$ 56.181.325,00, para R\$ 181.485,00, cancelando assim 513.760 quotas dos 5 sócios: Roberto Constâncio Vieira, Roberto Constâncio Vieira Filho, Jose Alberto Andrade, Ruy Campos Vieira e Cândida Maria Campos Vieira, tendo cada um recebido 158.134 ações da CBA e de 241.689 ações da CAF, a título de restituição de capital;
- 30/09/2010: CBA aprovou aumento de R\$ 55.994.450,00, do seu capital, passando de R\$ 59.005.550,00 para R\$ 115.000.000,00 – fl. 39, mediante capitalização de reservas (reservas de incentivos fiscais do ICMS, reserva da redução do IRPJ, e reserva legal);
- 28/04/2011: as ações da CBA e CAF foram vendidas para Renosa Participações S/A, pelo preço-base de R\$ 735 milhões; (contrato fls. 219 e ss)
- 28/07/2011: através de Aditivo ao contrato, a Renosa Participações cedeu integralmente as ações para a empresa CMR; (contrato fls. 269 e ss)
- 14/12/2011: através de 2º Aditivo, reduziu-se o preço-base das ações para R\$ 688.469.900,00; (contrato fls. 275 e ss)
- O novo percentual de participação da GCV e de seus sócios nas empresas CBA e CAF, em 2011, respectivamente, passou a ser o seguinte:

CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	% do Capital Total
085.548.115-34	CANDIDA MARIA CAMPOS VIEIRA	17,8996
003.709.755-53	JOSE ALBERTO ANDRADE	17,8961
003.709.405-04	ROBERTO CONSTANCIO VIEIRA	17,8997
003.702.905-34	ROBERTO CONSTANCIO VIEIRA FILHO	17,8997
102.846.565-34	RUY CAMPOS VIEIRA	17,8919
13.088.489/0001-47	GCV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA.	10,5095

CPF/CNPJ	Nome/Nome Empresarial	% do Capital Total
085.548.115-34	CANDIDA MARIA CAMPOS VIEIRA	17,3777
003.709.755-53	JOSE ALBERTO ANDRADE	17,3778
003.709.405-04	ROBERTO CONSTANCIO VIEIRA	17,3778
003.702.905-34	ROBERTO CONSTANCIO VIEIRA FILHO	17,3778
102.846.565-34	RUY CAMPOS VIEIRA	17,3604
13.088.489/0001-47	GCV EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA.	13,1284

- 28/07/2011: BCA e CAF elegem novos diretores, e definem o mesmo objeto social (como sendo industria e comércio de refrigerantes, cerveja e água, garrafas, embalagens, bebidas em geral, gelo e geladeiras, podendo instalar fábricas e redes de distribuição; a prestação de serviços de logística e de distribuição de bebidas em geral; e a participação em sociedades no Brasil e no exterior), bem como definam o valor de seus capitais sociais em R\$ 115 milhões e R\$ 13.991.210,00, respectivamente;

DA GLOSA DE DESPESAS

- Em 2009, a participação societária da GCV na CBA e CAF era de 90% e 40%, respectivamente, sendo reduzidas em 2011 para 10,5095% e 13,1284%.

- Porém, a Interessada (e seus sócios pessoas físicas) alienaram suas participações para a CMR, mas a totalidade das despesas de prestação de serviços de consultoria realizado pelas empresas LATINCO (Atlanta-EUA) e IVENTURE, empresas administradas pelo sócio Ricardo da Costa Carvalho, foram contabilizadas nos registros da Interessada;
- A Interessada havia informado que os serviços de consultoria foram prestados pela LATINCO, porém, cedeu direitos e obrigações para a IVENTURE prestá-lo no Brasil (fl. 399). Para tanto, teria apresentado ao fisco Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações com a empresa IVENTURE e as respectivas NF / pagamentos / impostos retidos, bem como contrato de prestação de Serviços de Consultoria com a LATINCO e contratos de câmbio;
- A empresa IVENTURE, por sua vez, informou que foi feito contrato de prestação de consultoria entre a LATINCO e a Interessada, para venda da CBA, mas que prestou tais serviços no Brasil em razão de contrato de cessão de direitos e obrigações (tendo apresentado contratos e notas fiscais e o passaporte do sr. Ricardo) - fl. 41. Informou também que a LATINCO se transformou na IVENTURE (empresa controlada pelo sr. Ricardo da Costa Carvalho, que residia em Atlanta - EUA);
- A fiscalização observou que a Interessada contabilizou a totalidade das despesas de consultoria com a LATINCO (cuja comissão total deveria ser paga para as empresas LATINCO, Luminany Ltda e Chathan Internacional Corporation), contabilizando-as através de contratos de câmbio, incluídas na DRE, para todos os trimestres de 2011;
- A GCV contabilizou também a totalidade das despesas, conforme notas fiscais de serviço da IVENTURE, na DRE, para todos os trimestres de 2011;
- Porém, segundo a fiscalização, não seria possível à Interessada deduzir a totalidade das despesas de consultoria, mas tão somente os valores proporcionais à sua participação nas empresas CBA e CAF (10,5095% e 13,1284%);
- Verificou-se, também, que a totalidade dos valores integraram o resultado contábil da Interessada, mas não foi adicionado ao LALUR/2011, gerando a redução [indevida] da BC do IRPJ;
- Os valores indedutíveis, conforme cálculo da fiscalização, foram os seguintes (fl. 42), sendo objeto do respectivo lançamento de ofício:

DATA	Despesas de Consultoria	Valor	Valor Indedutível
14/01/2011	LATINCO American Company, DBA	31.293,91	27.921,46
01/03/2011	LATINCO American Company, DBA	47.190,96	42.105,33
13/04/2011	LATINCO American Company, DBA	68.615,38	61.220,91
27/04/2011	LATINCO American Company, DBA	108.738,74	97.020,29
20/06/2011	LATINCO American Company, DBA	59.799,02	53.354,66
15/08/2011	Chathan Int Corp, LATINCO Americ Cia, CBA Luminary Ltd	705.333,33 705.333,33 533.333,34	629.321,67 629.321,67 475.857,61
	Total	1.944.000,00	1.734.500,95
26/08/2011	LATINCO American Company, DBA	13.235,64	11.809,27
28/09/2011	Chathan Int Corp, LATINCO Americ Cia, CBA Luminary Ltd	1.784.994,00 892.497,00 1.784.994,00	1.592.630,55 796.315,28 1.592.630,55
	Total	4.462.485,00	3.981.576,38
03/10/2011	IVENTURE	937.121,85	836.131,04
16/12/2011	Chathan Int Corp, LATINCO Americ Cia, CBA Luminary Ltd	1.950.007,00 1.741.428,00 3.474.948,00	1.739.860,60 1.553.759,53 3.100.463,28
	Total	7.166.383,00	6.394.083,40
31/12/2011	IVENTURE	1.820.196,52	1.624.039,40
	Total Geral	16.659.060,02	

DA IMPUGNAÇÃO – fls. 471/498

5. A Interessada apresentou, em 15/12/2014, a Impugnação de fls. 471/498, e anexos de fls. 499/662, após ciência do Auto de Infração em 17/11/5147 (fl. 468), alegando, em síntese, o seguinte:

- O fisco reconheceu a dedutibilidade das despesas, porém, na proporção da participação detida na CBA e CAF;
- A Interessada é a única contratante no Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria celebrado com a LATINCO - doc. 03;
- Apesar de o contrato ostentar no nome "prestação de serviços de consultoria" e descrever serviços de "assessoramento na negociação para a venda de participações societárias", tal assessoramento consistiu na mera intermediação do negócio, por meio da aproximação das partes, tanto que a mera venda das ações se afigura como suficiente para que os serviços se considerem prestados e o preço (comissão) se torne devido; por isso, o preço contratual foi estabelecido
- Por isso, o preço foi estabelecido sobre o valor da venda das ações, revelando sua natureza, pois os serviços de consultoria e assessoria são, em regra, cobrados em horas ou em preço fixo; a comissão, por sua vez, é utilizada justamente na intermediação de negócios, serviço essencial à alienação das participações em CBA e CAF, por serem empresas que atuam no restrito segmento de engarrafadores de refrigerantes coca-cola, onde existem apenas alguns poucos agentes de mercado (players) dispostos a adquirir o negócio;
- No caso, os serviços foram prestados pelo sr Ricardo C. Carvalho, sócio da Latin America Company, que assinou o contrato e atuou como executivo na área de desenvolvimento de mercado da The Cola-Cola Company no Brasil, em especial no segmento de engarrafadores, nas décadas de 70 e 80, possuindo, portanto, os contatos e conexões necessárias para a aproximação das partes e concretização da venda das participações detidas pela Interessada;

- Sobre essa intermediação, a LATINCO percebeu uma comissão de venda; Dos Requisitos da Dedutibilidade segundo a lei fiscal e a jurisprudência do CARF
 - Sobre os critérios legais de dedutibilidade das despesas (necessidade, usualidade e normalidade - art. 299 RIR/99), menciona-se o PN CST nº 32/81, que define o conceito de despesa necessária ao exercício da atividade; alega que os serviços em causa preenchem todos os requisitos para a sua dedutibilidade, a saber: são operacionais, ou seja, que sirvam à manutenção da sua fonte produtora ou à geração da receita); são necessárias, na medida em que sem eles não haveria a aproximação com o comprador; são efetivas, o que se demonstra pela concretização da venda; e são normais, uma vez que é usual a contratação de serviço de intermediação de negócios;
 - Como a Interessada foi a única contratante, foi ela quem se obrigou pelo pagamento integral da referida comissão; e caso não pagasse, somente ela estaria sujeita à execução forçada, e não os demais acionistas, que se beneficiaram indiretamente dos serviços;
 - O fato de os demais acionistas terem sido beneficiados não pode por si só ser considerado motivo para justificar a glosa das despesas, pois a exclusividade no gozo do serviço não é pressuposto, nem condição legal de dedutibilidade, mas uma criação do auto de infração;
 - Afirmou que o ocorrido é, precisamente, um acordo entre acionistas denominado tag along, que prevê o direito de venda conjunta de ações, no caso em que um sócio decide vender sua participação, e sai à procura de compradores, arcando com todos os custos relativos à essa busca; no caso, os demais sócios podem se beneficiar (indiretamente), no direito de vender suas ações conjuntamente, pelo mesmo preço e condições;
 - Assim, não cabe ao fisco julgar a conveniência e oportunidade do contrato com a LATINCO, muito menos questionar seu preço com base em uma injurídica proporcionalidade de serviços que por sua natureza são indivisíveis; o serviço é único (aproximação com o comprador) e uma vez prestado tem potencialidade de beneficiar todos os sócios que queiram vender suas participações; a Interessada teria se beneficiado caso o serviço tivesse sido contratado por qualquer dos outros sócios;
 - O fisco se imiscuiu no preço contratual, mas como não possuía dados comparativos no mercado ou qualquer outro fundamento para desconsiderar o negócio jurídico ou sustentar a desnecessidade da despesa, resolveu imputar parte do preço aos acionistas por terem se beneficiado indiretamente na prestação;
 - A RFB, assim, ignorou que a parte contratualmente obrigada ao pagamento das despesas era somente a Interessada, que preencheu todos os requisitos de dedutibilidade da despesa, o que foi ignorado, pois a despesa foi glosada;
 - Apresenta julgados ilustrativos sobre o tema (fls. 481 e ss)
- Da dedutibilidade da despesa na pessoa física

- Ainda que a despesa tivesse sido realizada diretamente pelos sócios PF, estes estariam autorizados a deduzir o valor da comissão paga à LATINCO para cálculo do ganho de capital na venda das ações da CAF e CBA, conforme art. 123, §5º do RIR/99; portanto, do ponto de vista econômico só se poderia falar em prejuízo ao erário quanto à diferença entre a dedução da despesa para as pessoas físicas e a dedução para o sócio pessoa jurídica.

- Os serviços, tendo sido adquiridos pela Interessada sujeitaram-se ao recolhimento do PIS-Importação e COFINS-Importação, às alíquotas de 1,65% e 7,6%, sem que a Interessada tivesse direito ao creditamento dessas contribuições tendo em vista sua atividade de holding; assim, caso essa DRJ entenda em manter a exação que proceda, ao menos, sua redução, reconhecendo na Interessada a dedutibilidade da despesa até o limite que esta teria sido deduzida nos sócios, pessoas físicas.

Da Falta de previsão legal para autuação da CSLL

- Os dispositivos legais suscitados no Auto de Infração confirmam não haver qualquer regra de dedutibilidade da despesa na apuração da BC da CSLL e não há qualquer dispositivo que tenha estendido as regras aplicáveis [ao IRPJ] à CSLL; a indedutibilidade, por sua vez, só é admissível quando há disposição legal expressa nesse sentido; por sua vez, nenhum dos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade para a dedução consta da legislação da CSLL, conforme se verifica do art. 2º, da Lei nº 7.689/88;

- A BC da CSLL é o resultado do período determinado segundo as normas da legislação comercial, ou seja, corresponde ao lucro líquido contábil, equivalente às receitas brutas menos custos e despesas da sociedade;

- Da BC da CSLL admite-se apenas os ajustes (adições e exclusões) expressa e exhaustivamente elencados nos números 1 a 6 da alínea “c” do §1º, do art. 2º, da Lei nº 7.689/885.

- A legislação poderia simplesmente ter adotado os mesmos ajustes para fins de apuração do IRPJ, porém, optou por estabelecer rol específico e mais limitado para a CSLL;

- O legislador fez questão de preservar BC própria para a CSLL prevista na Lei nº 7.689/88, o que foi reafirmado no art. 57 da Lei nº 8.981/85; tanto é verdade que as alterações posteriores da BC foram apenas pontuais;

- As normas de apuração a que se refere o art. 57 da Lei nº 8.981/85 (utilizada como fundamento no auto de infração) são, na realidade, aquelas relativa à sistemática de pagamento mensal da contribuição, o que resta claro que se lê o art. 57 em conjunto com os seus parágrafos Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. § 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29. § 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês. § 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

- A legislação sempre se refere à BC da CSLL como sendo o lucro líquido ajustado, em clara alusão à lei nº 7.689/88 e para se contrapor ao conceito de lucro real, que corresponde à BC do IRPJ. Tivesse a BC da CSLL as mesmas adições e exclusões nenhuma razão existiria para que não se referisse à mesma base, ou seja, ao lucro real. Porém, a CSLL possui adições e exclusões próprias e dentre elas não existe requisito ou condição para a dedução de despesas operacionais, tais como as do contrato de prestação de serviços com a LATINCO.

- Assim como tais serviços devem se reputar como despesas operacionais para fins da legislação comercial e contábil, devem se reputar como dedutíveis para fins de determinação da BC da CSLL que respeita justamente ao resultado do exercício, sendo ilegal e abusiva a aplicação de requisitos constantes da legislação do IRPJ para fundamentar pretensa glosa de despesas para efeito de cálculo da CSLL;

- Apresenta julgados sobre o tema – fls. 492/497;

- Requer Provimento à Impugnação.

6. É o Relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido (efls.675/696) julgou improcedente a impugnação administrativa, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011

TAG ALONG. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA DE ALIENAÇÃO DO CONTROLE SOCIETÁRIO. DEDUÇÃO DE DESPESA DE FORMA PROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO DOS REQUISITOS DE NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE.

O direito de tag along representa um instrumento de defesa de sócios/acionistas minoritários, previsto na Lei das S.A., sendo aplicado quando o controlador aliena sua participação transferindo o poder de controle a outrem; tal instituto garante aos minoritários a extensão de boa parte das condições de venda das participações, obtidas pelo controlador,

dando proteção àqueles em razão da troca de controle acionário. Ante a ausência de prova de alienação do controle acionário insustentável a afirmação de aplicação de tal instituto. Vedado é ao acionista que aliena sua participação societária deduzir da BC do IRPJ e da CSLL as despesas referentes ao pagamento integral das comissões / honorários em contrato de prestação de serviço de assessoria / consultoria / intermediação, se os demais acionistas se aproveitaram das mesmas condições estabelecidas no referido contrato para alienar cada qual sua participação, ao mesmo adquirente; ainda que a hipótese se enquadre naquela prevista no art. 254-A da Lei das S.A. a dedução da BC do IRPJ (e da CSLL) por parte do contratante deve ser equivalente à sua participação acionária, sob pena de descaracterização dos critérios de necessidade, normalidade e usualidade das despesas, previstas no art. 299 do RIR/99.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2009 BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE. ART. 13 DA LEI n. 9.249/95: DESPESAS INDEDUTÍVEIS x ANÁLISE DOS CRITÉRIOS DE NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE. O art. 13 da Lei nº 9.249/95 ressalta duas situações distintas, porém, ambas referentes à apuração das BC dos mesmos tributos (IRPJ e CSLL). A primeira se refere às rubricas elencadas nos incisos I ao VII, cuja dedução é expressamente vedada sob quaisquer hipóteses; e a segunda refere-se aos critérios do art 47, da Lei nº 4.506/64, base legal do art. 299 do RIR/99, que, a depender da análise aplicada caso a caso, possibilitarão ou não a dedução das rubricas da BC dos referidos tributos. O citado artigo 13, assim, evidencia apenas que um critério é distinto do outro, pois um depende de análise de requisitos de dedutibilidade enquanto que o outro prescinde de qualquer análise no caso concreto, porém, ambos referem-se à BC do IRPJ e CSLL

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Assim, o acórdão recorrido negou provimento à impugnação, mantendo a integralidade do crédito tributário exigido: IRPJ (R\$ 3.491.660,77); CSLL (R\$5.868.47,42) mais multa de 75% e acréscimos legais.

Devidamente cientificado (em 21/09/2018, conforme AR às efls.699), o contribuinte apresentou recurso voluntário (efls.709/732) (em 23/10/2018, conforme efls.707), em que repisa e reafirma os fundamentos já expostos em petição impugnatória, a saber: alegou tempestividade do recurso; e justificando a necessidade de reforma da decisão recorrida, considerando: AS PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS EM CAUSA; OS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE SEGUNDO A LEI FISCAL E A JURISPRUDÊNCIA DO CARF; DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS NA PESSOA FÍSICA; DA FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA A AUTUAÇÃO DA CSLL; e, por fim, requerendo: “Ante o exposto, requer a RECORRENTE sejam acolhidas suas razões de fato e de direito para determinar a reforma do Acórdão recorrido, determinando-se o cancelamento das exigências fiscais em matéria de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de despesas que são comprovadamente dedutíveis nos termos da legislação vigente”.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de parte das despesas operacionais relativas aos serviços prestados por **LATIN AMERICAN COMPANY ("LATINCO")**, empresa sediada nos Estados Unidos, à **RECORRENTE**, relativos à intermediação na venda de sua participação acionária na **Companhia de Bebidas e Alimentos do São Francisco ("CBA")** e na **Companhia de Águas Funcionais do Nordeste ("CAF")**.

Segundo consta do TVF, as despesas deveriam ser glosadas, pois não cumpriram os requisitos do art. 299 do RIR/1999:

Observa-se que a GCV contabilizou a totalidade das despesas, do Contrato de Prestação de Serviço de Consultoria Técnico/Financeira entre o GCV e a LATIN, uma sociedade legalmente constituída e existente, com sede em 4140 Roswell Road, NE Atlanta, GA 30342 - USA, firmado, em 10 de janeiro de 2011, para assessoria na negociação para a Vendas das Participações, com uma comissão no percentual de 2,222% sobre o valor das ações e preço-base original (R\$735.000.000,00 (setecentos e trinta e cinco milhões de reais) X 2,222% = R\$16.317.000,00 (dezesesseis milhões, trezentos e dezessete mil reais)). Sendo indicado que o total da comissão deveria ser pago para a LATIN, Luminary Ltda. e Chatham Internacional Corporation.. Estas despesas foram contabilizadas através de contratos de Cambio, incluídas na Demonstração de Resultado do Exercício, para todos os trimestres do ano-calendário de 2011.

Da mesma forma a GCV contabilizou a totalidade das despesas a título de pagamentos de Serviços de Consultoria Técnico/Financeira em Projetos conforme as Notas Fiscais de Prestação de Serviço da IVENTURE, na Demonstração de Resultado do Exercício, para todos os trimestres do ano-calendário de 2011.

Tratando-se de despesas operacionais, devem-se preencher todos os requisitos previstos para a dedutibilidade, quais sejam os contidos no art. 299, § 1º e § 2º e 300 do RIR/99.

Assim, para conformar-se ao conceito técnico de despesa, no especial sentido que lhe dá a Legislação do Imposto de Renda, deverá o dispêndio, simultânea e inequivocamente, ser lícito, necessário, usual ou normal, efetivo e documentado. A ausência ou falha em qualquer dos requisitos retro elencados impossibilita o incurso do ato ou fato econômico à categoria de despesa, permanecendo mero dispêndio, aquém da possibilidade de dedução no sistema jurídico-tributário de determinação do lucro tributável.

Das disposições expostas, depreende-se que não há de se contemplar como dedutível a totalidade das despesas de consultoria contabilizada na

peessoa jurídica, mas tão-somente os valores proporcionais de sua participação percentual nas empresas CBA e CAF, respectivamente de 10,5095% e de 13,1284%, para que estejam revestidas dos predicados de usualidade e normalidade e guardem uma natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora. Em suma, é necessário que sejam consideradas despesas indispensáveis.

Também, da análise contábil realizada, para o ano-calendário de 2011, ficou constatado que a totalidade dos valores referidos integra o resultado contábil

A questão de fundo, em meu entendimento, **é saber se a Recorrente poderia adotar como valor para a tomada de prestação de serviços a integralidade do valor das companhias vendidas ou se deveria adotar como referência valor percentual relativo à sua participação societária.**

Nessa linha também o acórdão recorrido:

10. Sobre tais alegações, penso não afetar a análise da lide, vez que, ainda que tenha afirmado a Interessada que o serviço foi de intermediação, constam nos autos notas fiscais (exemplo: fls. 127 e 133), indicando recebimento de **honorários de consultoria / intermediação de negócios**; além disso, a própria Interessada informou ao fiscal autuante que os serviços teriam sido de consultoria, prestados através do consultor sr. Ricardo (vide, nesse sentido, fls. 34, 138, 398, 400, 455); no entanto, o cerne da questão, nessa seara de julgamento administrativo, é a verificação da possibilidade de dedução integral da despesa incorrida, em razão dos percentuais da participação societária alienada, e não a natureza da prestação ou a forma de cobrança do serviço prestado no contrato firmado com a Latinco.

Nesse ponto, **entendo assistir razão à Recorrente.**

Importante destacar inicialmente que, a despeito de a lei das S.A garantir o direito de tag along aos minoritários, nos termos do art. 254-A¹, **não há vedação que os sócios de uma**

¹ Art. 254-A. A alienação, direta ou indireta, do controle de companhia aberta somente poderá ser contratada sob a condição, suspensiva ou resolutive, de que o adquirente se obrigue a fazer oferta pública de aquisição das ações com direito a voto de propriedade dos demais acionistas da companhia, de modo a lhes assegurar o preço no mínimo igual a 80% (oitenta por cento) do valor pago por ação com direito a voto, integrante do bloco de controle. [\(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#)

§ 1º Entende-se como alienação de controle a transferência, de forma direta ou indireta, de ações integrantes do bloco de controle, de ações vinculadas a acordos de acionistas e de valores mobiliários conversíveis em ações com direito a voto, cessão de direitos de subscrição de ações e de outros títulos ou direitos relativos a valores mobiliários conversíveis em ações que venham a resultar na alienação de controle acionário da sociedade. [\(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#)

§ 2º A Comissão de Valores Mobiliários autorizará a alienação de controle de que trata o *caput*, desde que verificado que as condições da oferta pública atendem aos requisitos legais. [\(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#)

determinada empresa firmem acordo privado, buscando alcançar os mesmos direitos disponibilizados na lei.

Contudo, no caso concreto, **não houve alegação de que teria ocorrido, lendo a Impugnação oposta ao auto de infração, e tal qual reiterado no presente recurso, verifica-se que os patronos da Recorrente apenas adotaram o exemplo para ilustrar que a exclusividade dos benefícios não é critério de dedutibilidade**, nos termos do art. 299 do RIR/99:

32. É que a exclusividade no gozo do serviço não é pressuposto, nem condição legal de dedutibilidade, mas sim uma criação do Auto de Infração chancelada pelo acórdão ora recorrido.

33. Ademais, as empresas, em geral, possuem acordos de acionistas nos quais se prevê o direito de venda conjunta de ações ou "tag along", pelo qual se um sócio decidir vender sua participação os demais sócios têm o direito de vender suas ações conjuntamente, com o mesmo preço e condições.

34. Trata-se de um mecanismo de proteção dos acionistas da companhia, mas que só é acionado pelos demais quando um dos sócios decide vender sua participação. Isto ocorre justamente quando um sócio sai à frente, a procura de compradores para a sua participação e os demais se aproveitam da oportunidade para também vender as suas ações.

35. Evidentemente que o sócio que saiu à frente arcou com todos os custos relativos à busca do comprador, beneficiando indiretamente os demais. Contudo, não tivesse ele tomado essa iniciativa o negócio não se teria concretizado, precisamente como ocorreu no caso em exame.

36. Não cabe, por isso, à Fiscalização julgar a conveniência e oportunidade do contrato com LATINCO, muito menos questionar o seu preço com base em uma criativa e injurídica divisão proporcional de serviços que por sua natureza são indivisíveis.

Com efeito, trata-se de evidente caso de "parasitismo" (free rider problem), que pode ser assim explicado:

O free-riding é definido como o efeito de atuação em que "um membro de um grupo obtém benefícios da membresia do grupo, porém não suporta um compartilhamento proporcional dos custos de prover tais benefícios" (Albanese & Van Fleet, 1985, p. 244). As possibilidades de sucesso da intervenção (regulação) aumentam na medida em que o número de participantes potencialmente beneficiários é pequeno, mas também

§ 3º Compete à Comissão de Valores Mobiliários estabelecer normas a serem observadas na oferta pública de que trata o *caput*. [\(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#)

§ 4º O adquirente do controle acionário de companhia aberta poderá oferecer aos acionistas minoritários a opção de permanecer na companhia, mediante o pagamento de um prêmio equivalente à diferença entre o valor de mercado das ações e o valor pago por ação integrante do bloco de controle. [\(Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001\)](#)

quando a posição destes no mercado é simétrica, uma vez que a assimetria pode incentivar o surgimento de free-riders (Downs, 1999). Considerando esse efeito, a solicitação de suporte é complicada, pois os membros individuais não podem ser excluídos dos benefícios da regulação, mesmo que não tenham partilhado dos mesmos custos (Stigler, 1971). Segundo O'Neill (2010), o free-riding (efeito carona) ocorre quando uma pessoa extrai uma "externalidade positiva" das ações de terceiros, ou seja, adquire um benefício pelo qual ela não pagou. Além disso, "pessoas que nada têm a ver com a ação não podem ser impedidas de usufruir esses benefícios" (Stigler, 1971, p. 14).

Embora o serviço por ela contratado tenha beneficiado os demais sócios, não significa que o preço contratado estivesse fora da prática de mercado (DALMACIO, F. Z.; IWAGASE, L. O. Uma análise do efeito carona (Free-Riding), num ambiente de shopping center, em período promocional de vendas. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [S. l.], v. 17, n. 52, 2018. DOI: 10.16930/2237-7662/rccc.v17n52.2670. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2670>. Acesso em: 3 dez. 2024).

Note-se que determinadas condutas podem beneficiar terceiros sem que isso altere em qualquer medida afetar a dedutibilidade de determinada despesa. De fato, fato de a despesa beneficiar **indiretamente** terceiros não é suficiente por si só para descaracterizá-la como dedutível, como assim entende este E. CARF no caso de gastos com manutenção de bem de terceiros com o objetivo de mantê-los em condições de uso:

IRPJ - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE – 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.

GASTOS COM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - DEDUTIBILIDADE - Consideram-se dedutíveis os gastos com prestação de serviços quando amparados em documentação hábil em que estejam nitidamente identificados os beneficiários dos respectivos pagamentos, a espécie e o local dos serviços, sem que o fisco envide qualquer esforço no sentido de comprovar a inexistência dos serviços prestados.

DESPESAS COM A REPOSIÇÃO DE PECAS EM BENS DE PROPRIEDADE DE TERCEIROS - Constituem despesas operacionais dedutíveis os gastos relacionados com manutenção e reparos. em veículos arrendados de terceiros com o objetivo de mantê-los em estado de conservação e uso. [...]

Com efeito, o art. 47 da Lei 4506 de 1964 assim dispõe:

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:

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

² 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.

ou incorridas e que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”³.

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 empresariais⁴. É claro que, na prática, passou-se a diferentes discussões acerca dos limites ao poder de legislar para aceitar ou negar determinadas deduções a despesas⁵⁻⁶⁻⁷.

³ “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. Interpretação e Prática. 25 Edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 168 e ss.

⁴ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Op.cit., p. 212-213.

⁵ 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.

⁶ 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.

⁷ 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 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

Os dois princípios foram referidos por Ricardo Lobo Torres⁸, sobre as características das despesas dedutíveis (necessidade, usualidade, causalidade e transparência). A causalidade foi

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".

⁸ "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.

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 despesas⁹.

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”;¹⁰⁻¹¹⁻¹²; b.1.) em geral, devem ser despesas usuais e normais no âmbito da atividade produtiva da empresa¹³⁻¹⁴; d) terceira regra: serem despesas comprovadas e devidamente escrituradas; d) quarta regra: serem deduzidas do período base competente¹⁵.

No caso concreto, conforme bem defende a recorrente, os serviços preenchem todos os requisitos para a sua dedutibilidade, pois, como se vê: (i) são uma despesa operacional (tendo em vista que a atividade da RECORRENTE é predominantemente de *holding*); (ii) são necessários, na medida em que sem eles não haveria a aproximação com o comprador, sem a qual a venda da CBA e CAF não teria se concretizado; (iii) foram efetivos, o que se demonstra pela concretização da venda das ações e pagamento da comissão, além dos comprovantes de viagens e hotéis de LATINCO mencionados pelo próprio Auto de Infração e jamais

⁹ Idem, p. 130-132.

¹⁰ 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.

¹¹ 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.

¹² 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.

¹³ 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.

¹⁴ Parecer Normativo CST 32/81, já mencionado.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-910.

questionados pela Fiscalização; e (iv) são normais, uma vez que é usual a contratação de serviço de intermediação de negócios.

A meu ver, o fato de tal serviço ter beneficiado os demais sócios não impacta a dedutibilidade da referida despesa, não devendo a fiscalização se imiscuir na formação do preço negociado entre as partes.

Assim, **entendo pelo provimento do Recurso Voluntário.**

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar-lhe provimento.

Caso vencido em relação a este fundamento, entendo que não assiste razão à Recorrente no que diz respeito a dedutibilidade de despesas na pessoa física, haja vista que não teria sequer legitimidade para pleitear direito em nome dos demais sócios. Da mesma forma, não há como se aplicar despesa de terceiro como redutor do IRPJ no caso concreto.

Por fim, embora entenda e até defenda que não exista uniformidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendo que os critérios de normalidade e usualidade lhe são aplicáveis para fins de determinação das despesas dedutíveis, de sorte que entendo deva ser mantido o lançamento.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz