



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.730635/2012-15
ACÓRDÃO	9101-007.127 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	ALL NATIONS COMERCIO EXTERIOR S. A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESPESAS COM FESTA DE FIM DE ANO. INDEDUTIBILIDADE

Despesas incorridas com a realização de festa de confraternização de fim de ano dos funcionários não se enquadram na definição de despesas necessárias, estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votaram por dar provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça

Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do **Acórdão nº 1002-002.485**, proferido em 08.11.2022, pela 2ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento (fls. 340/349) assim ementado:

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

Ano-calendário: 2009

IRPJ. LUCRO REAL. DESPESAS COM FESTAS DE CONFRATERNIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas pagas ou incorridas com a realização de confraternização de fim de ano não são dedutíveis na apuração do Lucro Real por não se enquadrarem na definição de despesas necessárias e usuais estabelecida pela legislação tributária.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso voluntário.

Contra tal decisão, opôs o sujeito passivo embargos de declaração (fls. 360/363), alegando que o **Acórdão nº 1002-002.485** incorreu em omissão ao deixar de analisar as disposições legais constantes da peça recursal, quais sejam, os artigos art. 299 do RIR, 5º, inciso XXIII, da CF/88 e 421, da Lei nº 10.406/2002.

Rejeitados os embargos de declaração (fls. 367/370), interpôs o sujeito passivo recurso especial (fls. 379/385), sustentando que o **Acórdão nº 1002-002.485** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “dedutibilidade das despesas com confraternização de fim de ano para funcionários na apuração do IRPJ/CSLL”. Indicou como paradigma o **Acórdão nº 1201-005.783**.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 405/414), que deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

O paradigma cumpre os requisitos formais previstos no Regimento Interno deste Conselho, uma vez que prolatado por Turma distinta da que proferiu a decisão recorrida, não reformado até a data de interposição do recurso especial e não contrário a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

Embora o apelo reproduza apenas uma frase da decisão confrontada, descreve seus fundamentos e confronta-os com os do paradigma. Leitura das decisões confirma a divergência proposta.

Destacam-se trechos que bem refletem o raciocínio desenvolvido no acórdão recorrido (grifos e destaques originais): (...)

Observa-se que tanto o acórdão recorrido como o paradigma nº 1201-005.783 enfrentaram a questão da dedutibilidade de despesas com confraternização de fim de ano para funcionários da empresa. Ambos interpretaram o art. 299 do RIR/99 e o Parecer Normativo CST no 32/1981, chegando a conclusões opostas.

De um lado, a Turma recorrida: entende que as despesas para realização de festa de confraternização de fim de ano dos funcionários não se enquadram no conceito de “despesa necessária” estabelecido no art. 299 do RIR/99; qualifica-as como liberalidade da empresa; e exprime 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 (...) o conceito de necessidade exprime o indispensável, o imprescindível, sendo mais restrito e, certamente, distinto das idéias de utilidade, vantagem ou benefício (...) a mera atribuição de valor estratégico, moral ou mercadológico a um certo dispêndio pelos gestores da empresa não basta para revesti-lo de legalmente dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (...) ainda que determinado dispêndio não seja alheio à empresa (no caso, relacionado com os seus funcionários, que desfrutam do lazer patrocinado) e exista um resultado empresarial supostamente vantajoso, tais ocorrências não se confundem com o conceito de necessidade”*.

De outro lado, o **paradigma nº 1201-005.783** adota interpretação diametralmente oposta: *“a necessidade da despesa deve ser entendida de forma objetiva, ou seja, a despesa necessária é aquela inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou que surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha. As despesas de confraternização em questão, comprovadamente incorridas (...), preenchem todos os requisitos anteriormente expostos. De fato, a usualidade e normalidade das despesas em questão são incontestáveis, na medida em que é uma prática consagrada no mercado realizar confraternizações como forma de integrar seus empregados e agradecer pela dedicação despendida. Tais despesas são igualmente necessárias, na medida em que as confraternizações fomentam um ambiente harmônico nos estabelecimentos da Recorrente, estreitam laços entre empregados de diferentes níveis hierárquicos e motivam os empregados na consecução dos objetivos sociais da Recorrente, otimizando as atividades desenvolvidas, sendo, portanto, fundamentais para à manutenção da fonte produtora (...) As pessoas são o patrimônio humano da empresa, que deve ser preservado e, dentro do nosso contexto cultural, é esperado que o administrador assuma despesa com festividades natalinas, visando o bem estar social.*

Ademais, a promoção da melhoria do ambiente de trabalho, humanizando o relacionamento empresa e empregados, apenas aparenta ser unicamente graciosa, pois visa, alfim, o benefício da sociedade empresária como um todo.

Assim, são necessárias para tal finalidade, sendo, por isto mesmo, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. (...) ainda que o IRPJ e a CSLL possuam bases de cálculo distintas, especificamente a norma contida no art. 299 do RIR/99 é aplicável na apuração da CSLL devida.”

Demonstrado o dissídio interpretativo entre Turmas, justifica-se o reexame da matéria em via especial.

No mérito, sustenta o sujeito passivo em seu recurso, em síntese, que as despesas com confraternização para funcionários são necessárias como forma de contribuir para melhoria de relacionamento entre os empregados e demais colaboradores da pessoa jurídica, materializando o senso de valorização e especialmente como forma de recompensar seus funcionários e assim motivá-los para que possam produzir mais do que o ano findo, para com isso a empresa obter uma maior lucratividade.

A Fazenda Nacional, intimada, apresentou contrarrazões (fls. 416/426), alegando, em resumo, que (i) as festas de fim de ano não se enquadram como estritamente correlacionadas com as atividades ou operações das empresas ou vinculadas à sua intermediação, na medida em que as tarefas e funções desempenhadas pelos funcionários decorrem do contrato de trabalho que lhes estabelece como contraprestação a remuneração devida; (ii) uma despesa de festa/evento de confraternização para funcionários não é essencial às operações/atividade da empresa, na medida em que tais funcionários continuariam a estar obrigados a desempenhar suas funções hierarquicamente determinadas, mediante a devida remuneração contratual, independente ou não da realização da festa/evento; (iii) na acepção jurídica, necessidade é indispensabilidade, é a imprescindibilidade ou a substância, o que não se pode dispensar, ou omitir, porque é necessária e obrigatória, para que as coisas se apresentem como devem ser apresentadas e se façam como devem ser feitas; (iv) a celebração de festas e a existência de clubes sociais, certamente, não são elementos essenciais da rotina de um funcionário nas empresas, assim como, contrario sensu, o cancelamento de eventos festivos e a suspensão das atividades recreativas (por motivo de crise econômica, por exemplo) notoriamente não são apontados como causas de baixas no quadro de funcionários ou de redução da produção, revelando-se dispensáveis para a operação empresarial; e (v) nem todo gasto, ainda que se mostre circunstancialmente justificável e finalisticamente positivo para a companhia, é dedutível. Não questionou, entretanto, a admissibilidade do recurso especial.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido em 12.12.2022 (fl. 356) e opôs, tempestivamente, embargos de declaração em 13.12.2022 (fl. 359). Intimado do despacho que rejeitou os embargos em 08.02.2023 (fl. 375), o sujeito passivo interpôs o recurso especial em 22.08.2023 (fl. 378). Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Com relação ao prequestionamento, o acórdão recorrido versa exatamente sobre a matéria “dedutibilidade das despesas com confraternização de fim de ano para funcionários na apuração do IRPJ/CSLL”, estando, portanto, preenchido tal pressuposto.

No que se refere à divergência interpretativa, o **acórdão recorrido**, ao analisar a dedutibilidade das despesas com festas de fim de ano da base de cálculo do IRPJ, entendeu que, do art. 299 do RIR/99, depreende-se que “despesas necessárias são gastos realizados com transações ou operações exigidas pela atividade da empresa” e “as despesas de confraternização de fim de ano não se revestem do caráter de compulsoriedade requerido pelo verbo ‘exigir’, em qualquer de suas acepções vernaculares”. Confira-se:

Da leitura dos trechos destacados, depreende-se que despesas necessárias são gastos realizados com transações ou operações **exigidas** pela atividade da empresa.

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

No caso concreto, as despesas de confraternização de fim de ano não se revestem do caráter de compulsoriedade requerido pelo verbo “exigir”, em qualquer de suas acepções vernaculares de: imposição, dever, direito legítimo ou obrigação.

Em outras palavras, a empresa não tem a obrigação moral ou legal de realizar anualmente uma festa de confraternização de final do ano a seus empregados, caso contrário tal evento poderia até ser alçado à categoria de direito social ou trabalhista de seus funcionários.

Por tais argumentos, considero que os gastos incorridos a esse título decorrem de ato de mera liberalidade empresarial, eis que o tipo de evento a realizar, a decisão de promovê-lo, bem como a seleção dos funcionários beneficiados ficarão ao inteiro alvedrio do empregador, não podendo tais despesas, por isso, qualificar-se como operacionais ou necessárias às atividades da empresa.

Também entendo que tais despesas não atendem aos critérios de usabilidade ou normalidade às atividades da empresa, já que a expressão “confraternização de final do ano” envolve certo grau de subjetividade, além de a definição do momento de sua realização ser prerrogativa do próprio empregador, que poderá, inclusive, optar por não realizá-la.

Ademais, a decisão recorrida adota como suas as razões contidas no voto vencedor do acórdão da DRJ que, adicionalmente, invoca o Parecer Normativo CST nº 32/1981 para justificar a “não essencialidade e consequente não dedutibilidade de despesas associadas à realização de festas/eventos para funcionários e familiares”.

No **Acórdão paradigma nº 1201-005.783**, por sua vez, analisando os mesmos art. 299 do RIR/99 e Parecer Normativo CST nº 32/1981, concluíram os julgadores pela dedutibilidade das despesas com festas de fim de ano da base de cálculo do IRPJ, nos seguintes termos:

A questão é regulada pelo artigo 299 do RIR/99, cujo fundamento legal é o art. 47 da Lei n. 4.506/1964, vigente à época dos fatos tratados no presente processo, a seguir transcrito: (...)

O termo “necessárias”, que qualifica as despesas passíveis de dedução, foi explorado pelo Parecer Normativo CST n. 32/1981 no sentido de que são necessárias as despesas essenciais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que sejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

Deve-se de pronto ser afastada a tentativa (ou tentativa) de interpretar o termo “necessárias” pelo senso comum, trazendo, inexoravelmente, um ponto de vista *subjetivo* a respeito desse conceito. Afinal, para cada indivíduo, em seu íntimo, haverá uma acepção sobre a necessidade ou não de determinada coisa.

Estamos aqui diante de conceito que não pode ser retirado do contexto jurídico em que se insere, o qual lhe traz *contornos objetivos*, adjudicando-

lhe, assim, conformidade com toda a sistemática de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, por consequência, trazendo segurança jurídica a todos os envolvidos na relação jurídico tributária.

Pois bem. Os contornos objetivos para ser aferida a necessidade da despesa constam do próprio texto do artigo 47 da Lei n. 4.506/64, quais sejam: i) necessidade para a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora; ou ii) necessidade para que se realize transações ou operações exigidas para dar seguimento às próprias atividades da empresa.

A leitura desses critérios legais, como já dito, deve ser feita no contexto estrutural do IRPJ, no qual, como é consabido, é da essência da apuração a dedução de custos e despesas para que se produza o acréscimo patrimonial (cf. art. 43 do Código Tributário Nacional), atendendo, desse modo, o princípio da universalidade. (...)

Portanto, na leitura do conceito de “despesas necessárias”, trazido pelo art. 47 da Lei n. 4.506/64, não se deve efetuar interpretação simplista e desconectada do regime jurídico de apuração do imposto sobre a renda, permitindo que o subjetivismo do intérprete suplante a gerência da sociedade, a qual apresenta o acréscimo patrimonial a ser tributável.

As pessoas são o patrimônio humano da empresa, que deve ser preservado e, dentro do nosso contexto cultural, é esperado que o administrador assuma despesa com festividades natalinas, visando o bem estar social. Ademais, a promoção da melhoria do ambiente de trabalho, humanizando o relacionamento empresa e empregados, apenas aparenta ser unicamente graciosa, pois visa, alfim, o benefício da sociedade empresária como um todo.

Assim, são necessárias para tal finalidade, sendo, por isto mesmo, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

No que se refere especificamente à CSLL, o acórdão recorrido, ainda que não de forma expressa, a trata de forma reflexa, ao delimitar a discussão³ e ao invocar como suas as razões do acórdão da DRJ⁴. O **Acórdão paradigma nº 1201-005.783** enfrenta a matéria, afirmando que “a norma contida no art. 299 do RIR/99 é aplicável na apuração da CSLL devida”.

³ “A controvérsia remanescente dos autos diz respeito à decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente auto de infração de IRPJ e CSLL, lavrado em razão da falta de adição ao lucro líquido do exercício de 2010 dos valores apropriados como “Eventos e confraternizações”, lançados como despesas operacionais consideradas não dedutíveis na apuração do lucro tributável por caracterizarem gastos não usuais e não necessários à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora”.

⁴ “*Todavia, a mera atribuição de valor estratégico, moral ou mercadológico a um certo dispêndio pelos gestores da empresa não basta para revesti-lo de legalmente dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL*”.

Portanto, vislumbro a exigida divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma nº 1201-005.783**, razão pela qual deve ser conhecido o recurso especial.

II - MÉRITO

II.1 – Dedutibilidade na apuração do IRPJ

O IRPJ, imposto de competência da União Federal incidente sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, nos termos do art. artigo 153, III, da Constituição Federal, é informado, dentre outros, pelo critério da universalidade, que pressupõe que o imposto onere todos os rendimentos do contribuinte, globalmente considerados dentro do mesmo período de apuração, independentemente da sua natureza ou fonte⁵.

Como explica Ricardo Mariz de Oliveira, a universalidade não se aplica apenas às receitas e rendimento (direitos), mas também aos custos e despesas (obrigações), de forma que a base de cálculo do imposto de renda deve refletir a totalidade “dos fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio no período-base”⁶. Ocorre que, como se verá adiante, o legislador tributário, em diversas oportunidades, optou por estabelecer critérios, limites, autorizações e vedações à dedutibilidade de despesas na apuração do IRPJ – dispositivos esses que não podem ser afastados pelo julgador administrativo, sob pena de violação, dentre outros, do art. 26-A do Decreto nº 70-235/1972⁷.

Na sistemática do lucro real, a apuração do IRPJ parte do lucro contábil, calculado com observância da legislação comercial e evidenciado nas demonstrações contábeis do contribuinte⁸. Nos termos do art. 187 da Lei nº 6.404/1976, para chegar ao lucro contábil, a Demonstração do Resultado do Exercício (“DRE”) discriminará (i) a receita bruta das vendas e serviços e, após a subtração das deduções de vendas, abatimentos e impostos, (ii) a receita líquida das vendas e serviços, que, com a subtração do custo das mercadorias e serviços vendidos, resulta no (iii) lucro bruto. Do lucro bruto serão deduzidas as despesas com vendas, as despesas financeiras (deduzidas das receitas), as despesas gerais e administrativas e as outras despesas operacionais, para se chegar ao (iv) o lucro ou prejuízo operacional, ao qual serão acrescidas as outras receitas e subtraídas as outras despesas, para se apurar o (v) resultado do exercício antes dos tributos sobre o lucro e das correspondentes provisões, que equivale ao lucro contábil, isto é, ao ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro real⁹.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda* (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 70 e 71.

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p. 535.

⁷ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

⁸ Art. 18 da Lei nº 7.450/1985; art. 7, §4º e art. 67, *caput* e XI, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

⁹ Do resultado do exercício são subtraídos o IRPJ, a CSLL e as correspondentes provisões, bem como as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa, para

O parágrafo primeiro do art. 187 da Lei nº 6.404/1976 estabelece que a apuração do lucro contábil ocorre a partir do confronto entre “as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda” e “os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos”. Isto é, todos os custos, despesas, encargos e perdas incorridos pela pessoa jurídica correspondentes às receitas e rendimentos auferidos no período são deduzidos na apuração do lucro contábil e, portanto, impactam a apuração do lucro real, ao menos que sejam objeto de algum ajuste.

Note-se que o lucro real parte do lucro contábil, mas com ele não se confunde. Isso porque existe um distanciamento entre contabilidade e direito tributário: apesar de ambos pertencerem ao campo das ciências sociais, a contabilidade se ocupa das mutações patrimoniais, que, por sua vez, decorrem eminentemente da ação humana, e tem por objeto o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do patrimônio das entidades, com a finalidade de fornecer informações confiáveis aos usuários internos e externos das demonstrações contábeis¹⁰; enquanto o direito tributário regula a relação entre Fisco e contribuinte, com o ânimo de financiar a atividade estatal e, no caso de tributação extrafiscal, induzir comportamentos.

Esse “distanciamento” entre contabilidade e direito tributário é especialmente invocado em matéria de imposto de renda nos casos em que, para atingir seus objetivos, a contabilidade se utiliza de estimativas, presunções e outras técnicas que carecem da concretude e segurança jurídica exigidas pelo direito tributário e, muitas vezes, não evidenciam a capacidade contributiva do contribuinte.

Com relação à dedutibilidade de despesas na apuração do IRPJ, igualmente, há um distanciamento entre o regramento contábil e o fiscal. A chamada “regra geral de dedutibilidade de despesas” na apuração do IRPJ está prevista no art. 47 da Lei nº 4.506/1964:

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.

De tal dispositivo se extrai que será dedutível a despesa que (a) não tenha sido computada nos custos; (b) seja necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, isto é, tenha sido paga ou incorrida para a realização das transações ou

se apurar o (vi) lucro ou prejuízo líquido do exercício. Como explica Ricardo Mariz de Oliveira, a apuração do lucro contábil se encerra na linha da DRE relativa ao resultado do exercício e, a partir de então, são evidenciadas as destinações do lucro, inclusive as transferências patrimoniais negativas (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). v. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p. 908).

¹⁰ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 215.

operações exigidas pela atividade do contribuinte; e (c) seja operacional, isto é, usual ou normal no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.

Vê-se, portanto, que, enquanto a contabilidade admite a dedução, dentre outros, de todas as despesas incorridas pela pessoa jurídica correspondentes às receitas e rendimentos auferidos no período, o direito tributário limita a dedutibilidade das despesas, frise-se, àquelas (i) não computadas nos custos; (ii) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e (iii) usual ou normal no tipo de transação, operação ou atividade.

O **primeiro critério** contido no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 não apresenta maiores dificuldades. Ricardo Mariz de Oliveira¹¹ ensina que uma empresa incorre em custo quando emprega recursos do seu ativo ou contrai dívidas para a aquisição de bens ou direitos de qualquer natureza e o art. 46 esclarece o que se considera custos para fins de apuração do lucro real.

O **terceiro critério** contido no referido dispositivo gera controvérsias, especialmente porque o Parecer Normativo CST 32/1981¹², a meu ver, violou o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, ao equiparar indevidamente “normalidade” à “ususalidade” e, ainda, exigiu uma análise de tais critérios do ponto de vista do mercado, comparando o contribuinte às demais empresas que realizam operação do mesmo tipo ou compartilham a mesma espécie de negócio.

O parágrafo segundo do art. 47 da Lei nº 4.506/1964 utiliza o conectivo “ou” para se referir às despesas usuais e normais, de forma que são consideradas operacionais tanto as despesas usuais, como as normais. Isto é, normalidade e ususalidade são critérios alternativos aplicáveis às despesas operacionais, não sendo exigíveis a verificação de ambos para a dedutibilidade da despesa.

Além disso, a normalidade e a ususalidade devem ser examinadas do ponto de vista do contribuinte – e não do mercado – de forma que despesa normal é aquela que tem relação com as especificidades daquele contribuinte que nela incorreu, independentemente de sua frequência ou do comportamento das demais empresas que atuam no mercado; enquanto despesa usual é aquela frequente para aquela empresa, mesmo que as outras do ramo nela não incorram.

O **segundo critério** talvez seja o que apresenta maiores dificuldades. Como já me manifestei em outras oportunidades, “o aspecto da necessidade deve ser encarado do ponto de vista do gestor da empresa, tendo o Fisco ingerência limitada para questionar as razões empresariais que levaram o administrador a decidir por incorrer em determinada despesa”. Diante disso, “não pode a Autoridade Fiscal, com base em critérios subjetivos, arbitrar quais despesas

¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p. 828 e 829.

¹² “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 “ususalidade” deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

seriam ou não necessárias ao atingimento dos objetivos empresariais”¹³. Por outro lado, o fato de o administrador optar por incorrer em uma despesa, não a torna automaticamente dedutível na apuração do IRPJ – embora possa sê-lo na apuração do lucro contábil. Isso porque, mais uma vez, é preciso que a despesa, desde que não regulada em norma específica, se subsuma aos critérios contidos no art. 47 da Lei nº 4.506/1964.

Muito se diz sobre o dever de interpretar o “critério da necessidade” sem subjetivismos, mas, ao aplicar o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 ao caso concreto, especialmente à dedutibilidade de despesas com festas de final de ano, muitos acabam por se basear em razões que, a meu ver e com todo o respeito aos que assim o fazem, carecem de objetividade, como, por exemplo, a capacidade das festividades de fomentar um ambiente harmônico na empresa, motivar os empregados, otimizar as atividades da empresa, contribuir para a melhoria do ambiente de trabalho.

Não tenho dúvidas que o critério da necessidade envolve um grau de subjetividade – tanto é assim que o legislador, com o objetivo expresso de tornar mais precisa a “regra geral de indedutibilidade”, publicou o art. 13 da Lei nº 9.249/1995¹⁴. Mas é preciso buscar alguma racionalidade no texto da lei ou, ao menos, nas normas que regem a dedutibilidade de despesas na apuração do lucro real.

Analisando de forma detida o §1º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, vê-se que o legislador entendeu como necessárias aquelas despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas para a atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora. Disso se extrai que aquelas despesas que contribuem, que são “ligadas de alguma forma” ou úteis para a atividade da empresa, não lhes sendo, porém, exigidas, foram excluídas pelo legislador do âmbito de aplicação do dispositivo. Sobre a diferença entre necessidade e utilidade com relação às despesas são as lições de De Plácido e Silva¹⁵:

Embora no sentido de necessidade, em regra, se anote a ideia de utilidade, o âmbito da primeira é bem maior que o da segunda.

Assim, despesas necessárias indicam-se as que se devem executar, não somente porque se possam considerar propriamente úteis, como porque se impõem, são imperativas diante da contingência em que se fundam.

¹³ KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Dedutibilidade de despesas com atos ilícitos: uma análise a partir dos limites e parâmetros constitucionais. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Luro arbitrado. *Caderno de Pesquisas Tributárias* (número 47), Série APET n. 3. São Paulo: MP Editora, 2023, p. 438.

¹⁴ É o que se extrai da exposição de motivos da Lei nº 9.249/1995: “9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com “*fringe benefits*”, que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infraestrutura contábil-tributária, tornando mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro (art. 13)”.

¹⁵ Silva, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 31. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 2014, p. 702.

A utilidade, em sentido próprio, traz consigo um conceito de produtividade, e a necessidade nem sempre é produtiva.

Reforça o entendimento de que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 não abarca as despesas que, embora úteis, não sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, o fato de o legislador, em diversos outros dispositivos, autorizar expressamente a dedutibilidade de despesas úteis, esperadas pelos empregados ou que contribuam ao seu bem-estar - embora não integrem sua remuneração¹⁶.

É o que ocorre, por exemplo, com as despesas com gratificações pagas aos empregados, independentemente da sua designação¹⁷; alimentação fornecida pela pessoa jurídica a todos os seus empregados¹⁸; vale transporte¹⁹; seguros e planos de saúde, englobando assistência médica, odontológica, farmacêutica e social²⁰; benefícios complementares assemelhados aos da previdência social²¹; e formação profissional de empregados²².

O vale transporte é obrigação legal e, assim, necessário à atividade. Nesse ponto, pode-se aferir que o legislador foi redundante, já que tal despesa já se enquadraria na regra geral. As despesas com alimentação, gratificações, seguros e planos de saúde, benefícios complementares assemelhados aos da previdência social e formação profissional de empregados são inegavelmente úteis, na medida em que são esperadas pelos empregados – vez que concedidas por grande parte dos empregadores –, e contribuem com o seu bem-estar. No entanto, tais despesas, em regra, não são exigidas pelas atividades da empresa, razão pela qual o legislador precisou sobre elas dispor expressamente, para que fossem dedutíveis na apuração do lucro real.

Disso pode-se extrair que as despesas exigidas pela atividade da empresa, desde que não computadas nos custos e usuais ou normais, estão contempladas na “regra geral de dedutibilidade” do art. 47 da Lei nº 4.506/1964; enquanto as demais, inclusive aquelas úteis à atividade, somente serão dedutíveis quando o legislador assim optar.

Aplicando tais lições ao presente caso, entendo que as despesas com festas de fim de ano, embora inegavelmente contribuam com o patrimônio da empresa, com o bem-estar social, com a melhoria do ambiente de trabalho, sendo, portanto, úteis, não são exigidas pela atividade da empresa, razão pela qual não são dedutíveis com base no art. 47 da Lei nº 4.506/1964. E na mesma categoria e sujeitos aos mesmos critérios estão o “churrasco trimestral”, a “festa junina”, a “festa de 50 anos da empresa”, a “comemoração pelo fechamento de um contrato importante”, o “happy hour de final do mês” e todas as demais celebrações realizadas

¹⁶ Por outro lado, as despesas dedutíveis por integrar a remuneração são tratadas no art. 369 do RIR/99.

¹⁷ Art. 311, §3º, do RIR/2018.

¹⁸ Art. 13, §1º, da Lei nº 9.249/1995.

¹⁹ Art. 384 do RIR/2018 e art. 10, § único do art. 10 da MP nº 2.189/49.

²⁰ Art. 13, V, da Lei nº 9.249/1995 e art. 372 do RIR/2018.

²¹ Art. 13, V, da Lei nº 9.249/1995 e art. 260, V do RIR/18.

²² Art. 382 do RIR/18.

pela pessoa jurídica para seus empregados, que, embora possam ser úteis, não se pode dizer que sejam exigidas pela atividade da empresa.

É interessante notar que mesmo aqueles que defendem um “critério amplo” de dedutibilidade de despesas, afirmam que deve haver uma “uma análise da probabilidade de uma objetiva vinculação entre o esforço financeiro e a possibilidade de obtenção de lucro”, “uma relação de pertinência entre o gasto e a receita”²³ – o que igualmente não vislumbro no caso das despesas com festas de fim de ano e demais celebrações realizadas pela empresa para seus funcionários.

No presente caso, a própria Recorrente afirma em seu recurso especial (fl. 382) que “despesas com confraternização para funcionários, as quais são necessárias como forma de contribuírem para melhoria de relacionamento entre os empregados e demais colaboradores da pessoa jurídica, materializando o senso de valorização e especialmente como forma de recompensar seus funcionários e assim motivá-los para que possam produzir mais do que o ano findo, para com isso a empresa obter uma maior lucratividade”. Tais razões, além de subjetivas, vez que não há nenhuma correlação entre a realização de confraternização e o aumento na lucratividade, indicam se tratar de uma despesa útil, capaz de “contribuir” com os fins da empresa, mas não exigida por sua atividade.

Por fim, nem se alegue que as despesas com festas de fim de ano são dedutíveis na apuração do IRPJ sob pena de se tributar o patrimônio do contribuinte, na medida em que não haveria disponibilidade econômica ou jurídica de renda sobre tais valores. Isso porque, deduzidos os custos, as despesas necessárias e os demais gastos autorizados na legislação, chegar-se-á à renda auferida e, então, o administrador poderá aplicá-la, inclusive na realização de uma festa final de ano, caso entenda pela utilidade do gasto na consecução dos objetivos do negócio. As despesas com festa de fim de ano consistem, pois, em uma aplicação da renda auferida pela pessoa jurídica.

Diante do exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte com relação ao IRPJ.

II.2 – Dedutibilidade na apuração da CSLL

Como relatado, o acórdão recorrido tratou da dedutibilidade das festas de fim de ano da base de cálculo da CSLL de forma reflexa, enquanto o acórdão paradigma aplicou à contribuição o art. 299 do RIR/99. Assim, não foi prequestionada a discussão acerca da referida dedutibilidade da base de cálculo da CSLL com arrimo em fundamentos autônomos e diversos do art. 299 do RIR/99, de forma que não nos cabe aqui enfrentar a matéria de forma independente.

²³ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 94 e 155.

Aliás, sequer em recurso voluntário a contribuinte arguiu aspecto diferenciado em relação à glosa no âmbito da base de cálculo da CSLL.

Diante disso, em razão do quanto decidido para fins de IRPJ, deve ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte também com relação à CSLL.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do RECURSO ESPECIAL e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**

O dissídio jurisprudencial aqui suscitado pela Contribuinte tem em conta paradigma visitado por este Colegiado nesta mesma reunião de julgamento, confrontado por recurso especial da PGFN, em face do qual, dentre outros aspectos, foi apontada dessemelhança fática por se tratar, ali, de festas e eventos distintos de confraternizações de final de ano.

Observa-se, porém, ser irrelevante a motivação do evento promovido pela pessoa jurídica em favor de seus empregados e colaboradores. As decisões comparadas são determinadas, essencialmente, pelas diferentes percepções acerca da necessidade dos gastos, ainda que reconhecida a sua contribuição para melhoria do ambiente de trabalho.

De fato, o voto condutor do paradigma nº 1201-005.783 dá solução única em favor da necessidade de *dispêndios com confraternização de funcionários da empresa*, muito embora o caso contemplasse, como destacado em declaração de voto divergente, *do envio de flores à ida ao cinema, dos ovos de páscoa ao DJ da festa dos estagiários, dos happy hours mensais à festa de fim de ano, da compra de bebidas em comemorações diversas ao pagamento de empresas de turismo e caixas de brindes para quarto de hotel, até mesmo despesas lançadas como “entretenimento com clientes”*. Já nestes autos, apesar de a Contribuinte, no curso do procedimento fiscal, ter associado os gastos a *evento de fim de ano para funcionários da empresa, ação de ativação de clientes, evento de lançamento de uma marca nova, treinamento sobre técnicas de vendas e happy hour entre os clientes que mais compraram*, como relatado no acórdão recorrido, seu voto

condutor afirma indistintamente a desnecessidade dos valores contabilizados a título de “Eventos e Confraternização”, embora transcrevendo razões de decidir de precedente que teve em conta confraternização de final de ano.

Os casos, assim, acabam por se alinhar sob acusações fiscais que não traçam distinção entre a motivação dos eventos realizados, e promovem a glosa sob o entendimento de que, mesmo se os gastos tivessem alguma utilidade para a pessoa jurídica, não seriam necessários para a manutenção da fonte produtora, como demanda a legislação de regência.

E, neste embate acerca do conteúdo a ser atribuído à necessidade de tal gasto, bem caminha o voto da I. Relatora, cabendo aqui apenas complementar sua abordagem com aquela que vem orientando as decisões deste Colegiado, e que incorporam o precedente citado no acórdão recorrido. Neste sentido é o voto vencedor²⁴ proferido por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.110:

A Lei nº 9.249/95, por sua vez, trouxe limites mais estreitos de dedutibilidade para despesas:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos

²⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e restaram vencidos no mérito os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto.

da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I - as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II - as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III - as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União.

Nestes termos, a partir do ano-calendário 1996 são indedutíveis quaisquer despesas a título de brindes ou outras liberalidades, inclusive em favor de empregados e que, eventualmente, possam contribuir para as relações interpessoais dos empregados ou que resultem em melhor desempenho das atividades humanas.

Vale, neste sentido, a transcrição dos fundamentos expressos pela ex-Conselheira Viviane Vidal Wagner no paradigma nº 1202-00.944 e adotados no paradigma nº 1802-001.678:

Nos termos da legislação do imposto de renda, as despesas operacionais, para serem consideradas legítimas, devem guardar natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora, tal como dispõem os arts. 277 e 299 do RIR/99, in verbis:

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11) [...].

[...]

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.

Desses dispositivos se depreende que, para fins de dedutibilidade da despesa na apuração do resultado tributável, são exigidos os requisitos de necessidade e usualidade ou normalidade. São necessárias as despesas essenciais para a consecução dos objetivos sociais, ainda que secundários, desde que vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; são normais as despesas ordinariamente realizadas nas atividades e operações destinadas à manutenção da fonte produtora; e são usuais aquelas realizadas de maneira frequente ou habitual em determinado tipo de atividade ou operação.

A partir da vigência da Lei nº 9.249, de 26/12/95, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, além de observar o disposto nos dispositivos do RIR/99 acima transcritos, as despesas consideradas como necessárias e passíveis de dedução são aquelas pagas ou incorridas na realização de transações ou operações praticadas em razão da atividade da empresa, observados critérios bem restritivos, como se vê do art. 13 da referida lei:

[...]

Diante disso, cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que não apenas suportem os lançamentos contábeis decorrentes, mas que justifiquem e atestem a dedutibilidade das despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa.

Em outras palavras, a dedutibilidade da despesa é condicionada à comprovação da efetiva realização do gasto e que estes tenham relação direta com pessoas ligadas à pessoa jurídica e, ainda, que se refiram a eventos relacionados com a atividade fim da mesma.

Do teor da legislação acima, nota-se que as despesas com alimentação dos empregados, referidas no §1º do mesmo artigo 13, foram excepcionalmente ressalvadas pelo legislador, após a vedação expressa das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores (art. 13, inciso IV). A possibilidade de dedução é concedida excepcionalmente, dado o caráter da alimentação como meio de subsistência do trabalhador.

Nesse caso, estariam incluídas, por exemplo, as despesas com alimentação distribuídas através de vale-alimentação ou servida na própria empresa, as quais poderiam ser deduzidas na apuração do lucro real.

Hipótese distinta são as despesas com alimentação ofertada esporadicamente em eventos festivos, como é o caso das despesas de confraternização objeto da glosa ora discutida, as quais não se enquadram como despesas necessárias, para fins de dedução do lucro real.

Para além disso, a indedutibilidade se mantém mesmo sob a ótica exclusiva do art. 299 do RIR/99, como bem exposto na profunda análise desenvolvida pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no voto condutor do Acórdão nº 1402-002.516, acerca do tema:

Como mencionado, a matéria em questão é regida pelo artigo 299 do RIR/99, valendo aqui sua transcrição:

Art. 299. 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.

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

(destacamos)

Sobre os requisitos de *necessidade, usualidade e normalidade*, brevemente dispõe o Parecer Normativo CST nº 32/1981:

4. Segundo o conceito legal transcrito [correspondente ao art. 299 do RIR/99], 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. (destacamos)

Assim, temos que, quando não há vedação ou autorização expressa, a legislação tributária federal estabelece como requisito *primordial* para a dedutibilidade de determinado dispêndio a sua *necessidade* para a atividade desempenhada pelo contribuinte ou para a manutenção da fonte produtiva.

Como corretamente expresso no Parecer Normativo citado, do termo *necessário* pode-se, inquestionavelmente, depreender o sentido de *essencialidade*.

Confirmando tal assertiva, confira-se trechos de verbetes de De Plácido e Silva²⁵ acerca de sua definição e emprego na prática jurídica:

NECESSÁRIO. *Derivado do latim, necessarius (inevitável), em qualquer sentido que seja aplicado quer exprimir sempre o que é forçoso, é imperioso, o que é indispensável, o que é essencial.*

Mostra-se assim o que deve ser feito por um motivo mais forte que a vontade de alguém.

(...)

As despesas necessárias se justificam por se terem mostrado indispensáveis, para que se cumprisse uma finalidade ou um objetivo, que era imposto pelas contingências.

Assim, em qualquer aspecto, necessário vem pôr em evidência o que tem que ser feito, o que não pode deixar de ser, e tem que ser feito pelo modo indicado.

NECESSIDADE. (...)

Necessidade. Na acepção jurídica, necessidade é indispensabilidade, é a imprescindibilidade ou a substância, o que não se pode dispensar, ou omitir, porque é necessária e obrigatória, para que as coisas se apresentem como devem ser apresentadas e se façam como devem ser feitas.

²⁵ Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2007, s.v. necessário.s.v. necessidade.

Como se observa, o conceito de *necessidade* exprime o indispensável, o imprescindível, sendo mais restrito e, certamente, distinto das idéias de *utilidade, vantagem ou benefício*.

A Recorrente traz argumentação em sua *defesa* que, por força da *função social da empresa*, dentro do cenário de Direito Privado que vem se apresentando desde a segunda metade do século XX, as empresas também têm como *objetivo a busca da justiça social*, através de suas atividades, escopo esse que seria tão essencial quanto as suas atividades operacionais, geradoras de riquezas.

Assim, a realização de eventos sociais para os seus funcionários, bem como a manutenção de um espaço autônomo, destinado exclusivamente ao lazer de seus empregados e colaboradores externos (fora das horas laborais), comporiam as medidas adotadas para o alcance de tal *novo* objetivo empresarial.

Como já defendido por este Conselheiro, ainda que prestigiada juridicamente em alto grau de abstração, a função social dos negócios, relacionado à *justiça social*, direta e isoladamente considerada, é irrelevante para a técnica do Direito Tributário seja em argumentação em prol dos interesses fazendários ou dos contribuintes.

Contudo, a assertiva do Contribuinte não é falsa, havendo na esfera de Direito Privado e em outras searas do sistema jurídico nacional a presença de tal principiologia, que informa e influencia o tratamento e a tutela jurídica de alguns de seus objetos.

Mas, para o presente caso e circunstância, a mencionada relevância jurídica do princípio da *função social* dos negócios não é capaz de estabelecer cogência tamanha a ponto de revestir de *necessárias* as ações relacionadas ao *lazer* de seus funcionários.

Inicialmente, cabe lembrar que outros dispêndios que possuem manifesto interesse social (dentro do ideário de *bem comum* da sociedade), como, por exemplo, alimentação, transporte, participação nos lucros do trabalhador, doações voltadas a ensino e pesquisa e a formação profissional de funcionários, possuem autorização legal expressa para serem deduzidos. Desse modo, a sua dedutibilidade não está sujeita ao crivo da norma geral contida no art. 299 do RIR/99 diferentemente de festas de conagração e clubes.

Por sua vez, essa norma tributária, quando trata de *necessidade*, também emprega os termos *transações ou operações exigidas* para a consecução de sua atividade e manutenção da fonte produtora, o que remete à mercancia, à exploração econômica, necessitando haver *vinculação* com o *negócio*, como fica esclarecido no Parecer Normativo nº 32/1981.

Ainda que a empresa também desenvolva atividades com supostos fins *sociais*, os gastos percebidos não estão contemplados na definição geral de *despesas operacionais necessárias*.

Certamente o *lazer* é um direito social (prestigiado no art. 6º da Constituição Federal), mas não se sustenta a defesa da existência de uma *necessidade* de concessão pelas empresas de tal garantia aos cidadãos que são seus funcionários.

Reforçando tal argumentação, mas dentro de outra abordagem, a Recorrente alega que, no atual cenário dos mercados, internacional e brasileiro, a *qualidade de vida* oferecida pelas companhias aos seus empregados é importante elemento empresarial, sendo a própria Recorrente, em 2013, classificada por pesquisa especializada como a segunda melhor empresa para se trabalhar no Brasil, feita com base na satisfação de seus funcionários e aspirações que os profissionais guardam em relação à companhia que desejam trabalhar.

Tal fato se operaria como *endomarketing* positivo e que, na visão negocial moderna, seus funcionários também são *stakeholders* (público estratégico).

Posto isso, essa afirmação do Contribuinte é fidedigna em relação à importância mercadológica da *satisfação* e do *bem estar* de seus colaboradores, sendo, inclusive, cada vez mais um objeto de preocupação dos gestores, por demonstrar ser importante ferramenta de retenção e atração de *talentos*. Diga-se mais: é também louvável tal política empresarial de *qualidade de vida*, sendo merecedora de tratamento legislativo específico e mais privilegiado do que o hoje vigente.

Porém, frise-se que a realização de festas e manutenção de clube social, *per si*, não são elementos imprescindíveis à manutenção da fonte produtora, bem como ao próprio bem-estar e à satisfação dos empregados, que, efetivamente, envolvem muitos outros elementos, mais profundos e relevantes, relacionados aos termos das contratações, ao crescimento na carreira e à rotina diária do profissional brasileiro.

A mero título exemplificativo, confira-se trecho de matéria do periódico VALOR ECONÔMICO tratando da classificação positiva da empresa Recorrente (fls. 1018):

Os executivos que escolheram a Natura, que ocupa o segundo lugar do ranking de "empresas dos sonhos", também afirmaram admiração pelos produtos da companhia. Entretanto, o principal motivo que os levaria a assumir uma posição de gestão é a identificação com as causas e os valores defendidos pela fabricante de cosméticos. "A Natura preza pela sustentabilidade em seus três pilares: ambiental, social e econômico. Procuramos atrair

executivos com o mesmo nível de engajamento que propomos", afirma (...).

Segundo ela, a companhia busca desenvolver produtos pautados em inovação e no conceito de "sócio-biodiversidade". Entretanto, o objetivo é mostrar que é possível fazer um negócio e uma carreira crescerem respeitando o meio ambiente e a qualidade de vida. "Procuramos desenvolver os talentos por meio de diversos programas de liderança. Hoje, 700 gestores participam de um projeto de capacitação global", afirma. (destacamos)

Como se observa, tal argumentação apenas demonstra (de forma abstrata, relativa e não diretamente atribuível à *boa imagem* obtida) a *utilidade* de tal modalidade de dispêndio para uma política empresarial interna maior, podendo até gerar resultados positivos, quando associada a outras ações institucionais de relevância.

Todavia, a mera atribuição de valor estratégico, moral ou mercadológico a um certo dispêndio pelos gestores da empresa não basta para revesti-lo de legalmente dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A celebração de festas e a existência de clubes sociais, certamente, não são elementos *essenciais* da rotina de um funcionário nas empresas, assim como, *contrario sensu*, o cancelamento de eventos festivos e a suspensão das atividades recreativas (por motivo de *crise econômica*, por exemplo) notoriamente não são apontados como causas de baixas no quadro de funcionários ou de redução da produção, revelando-se dispensáveis para a operação empresarial.

Como já mencionado, o debate é controverso, não apenas sobre o tema específico, mas na maioria das matérias que envolvem o teste de dedutibilidade em face do conteúdo do art. 299 do RIR/99.

Frise-se que nem todo gasto, ainda que mostre-se circunstancialmente justificável e finalisticamente positivo para a companhia, é dedutível.

Nessa esteira, ainda que determinado dispêndio não seja *alheio* à empresa (no caso, relacionado com os seus funcionários, que desfrutam do lazer patrocinado) e exista um resultado empresarial supostamente *vantajoso*, tais ocorrências não se confundem com o conceito de *necessidade*, empregado na norma de apuração fiscal sob análise, anteriormente explorado.

Em acréscimo meramente argumentativo, como demonstrado pela Recorrente, nas confraternizações envolvidas, foram contratados os artistas Jorge Aragão (para a *Festa Operacional*) e Os Paralamas do Sucesso (para a *Festa Administrativa*) (fls. 1025).

Um eventual debate sobre a *necessidade* ou não da contratação de shows de ilustres artistas para o entretenimento de funcionários nas consagrações de mais um ano de funcionamento das empresas já revela a superficialidade da despesa com festas internas da companhia e a sua prescindibilidade operacional.

Se hipoteticamente acatada a natureza dedutível desse tipo de evento intracorporativo, pergunta-se: seriam, então, todos os elementos agregados à confraternização, por decorrência, também *necessários*?

Ou deveria ser ponderado e analisado quais de seus objetos singulares são *supérfluos* ou *excessivos*? Se positivo, qual seria a medida e a delimitação jurídica entre o *lazer necessário* e o *lazer desnecessário*?

E estariam as fronteiras dessa *necessidade* atreladas à natureza das atividades da empresa? Ou ao número de funcionários? Ou mesmo ao tamanho de seu patrimônio líquido? Ou talvez ao seu faturamento? Ou ainda ao *lucro* percebido naquele período?

E quando se tratar de ocasião *especial* para a empresa (celebração de centenário)? Ou para os funcionários (superação de metas de produtividade internas, fixadas pelos diretores). Seriam aplicáveis os mesmos limites da *necessidade do lazer* de um ano ordinário ou haveria uma exceção permissiva?

Como se observa, tal *problemática* na obtenção de parâmetros palpáveis e o conseqüente distanciamento dos elementos trazidos pela legislação de regência vigente para resolvê-la reforçam o convencimento anteriormente delineado e fundamentado sobre a indedutibilidade dos valores sob exame. *(destaques do original)*

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer a glosa das despesas de confraternização. *(destaques do original)*

Aqui, além de acompanhar a I. Relatora no conhecimento do recurso especial, esta Conselheira também a acompanha no mérito, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**

Optei por apresentar a presente declaração de voto para expor as razões que me levaram a divergir do voto da I. Relatora.

A controvérsia diz respeito à dedutibilidade de despesas incorridas pela contribuinte com festas de final de ano da base de cálculo do IRPJ, cuja aplicação ora se estende à CSLL por via reflexa.

Segundo o voto condutor, vencedor, tal dispêndio seria indedutível: **(i)** por não ser necessário à atividade da empresa; **(ii)** por não haver norma expressa permitindo a sua dedução; e **(iii)** por consistir “*em uma aplicação da renda auferida pela pessoa jurídica*”.

Com a *devida vênia*, não concordo com esse racional.

O fato gerador do imposto sobre a renda consiste no acréscimo patrimonial apurado no período definido pela lei, acréscimo este correspondente à diferença entre os elementos patrimoniais positivos (receitas, rendimentos, ganhos ou vantagens) e os elementos patrimoniais negativos (custos e despesas dedutíveis).

Os componentes da *renda* (elementos patrimoniais positivos e elementos patrimoniais negativos) podem ser obtidos pelos mais variados meios (capital, trabalho, proventos ou pagamentos de qualquer natureza) e são influenciáveis por diversos fatores. É, em cada período de apuração que esteja sujeito, que o contribuinte deve, após unir todos esses componentes e fazer os ajustes jurídicos necessários, verificar se houve ou não acréscimo e quanto ele representa, para aí sim apurar a base de cálculo (*renda líquida tributável*).

Se por um lado a universalidade da tributação dos elementos positivos, no sentido de que a origem da receita é irrelevante para fins de tributação, parece ser questão já consolidada, o mesmo não se pode dizer da “outra ponta”, na qual o Legislador não aplicou o *princípio do non olet* para os elementos negativos do patrimônio, não tendo admitido que qualquer despesa escriturada seja deduzida para fins fiscais.

Como notou a Relatora, para os contribuintes sujeitos ao Lucro Real – caso da Recorrente – a base de cálculo do IRPJ deve corresponder ao lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação tributária²⁶.

Em outras palavras, a partir do lucro societário (lucro contábil ou lucro líquido), cabe ao contribuinte fazer as adições (caso das despesas indedutíveis), exclusões (receitas não tributáveis) e/ou compensações e, em seguida, quantificar a *renda líquida* (aumento patrimonial) ou o *prejuízo fiscal* (decréscimo patrimonial) do período, levando em conta as aproximações e os distanciamentos entre contabilidade e direito tributário.

²⁶ Cf. artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77.

Nesse ponto, não se pode perder de vista que nem toda despesa registrada na contabilidade é passível de dedução para fins tributários, tendo em vista que a diminuição do patrimônio, aos olhos da ciência contábil, admite não só as *despesas próprias da empresa*, incorridas no exercício legítimo de empreender, explorar ou desenvolver atividades econômicas, como também *outras despesas*, entendidas como aquelas desvinculadas do objeto social ou da manutenção da fonte produtora.

Mesmo à luz do artigo 43 do CTN²⁷, realmente não é toda saída do patrimônio ou gasto que podem ser deduzidos, devendo afetar o Lucro Real apenas os dispêndios que sejam incorridos *pela empresa para a empresa*, classe na qual não se inserem as *despesas não operacionais*.

Este segundo grupo (*outras despesas ou despesas não operacionais*) representa aquilo que alguns autores denominam de “transferências patrimoniais”, “despesas pagas por mera liberalidade ou por um ato de favor” ou “renda consumida”, termos estes que na verdade denotam aqueles gastos escriturados como despesas, mas que não são relacionados, de forma direta ou indireta, com a produção ou busca de riqueza nova ou para preservar ou incrementar a estrutura operacional já existente.

Ainda que caracterizados como despesas pela contabilidade, desembolsos dessa natureza devem integrar a renda líquida para fins de IRPJ até mesmo para evitar a manipulação ou dissimulação do acréscimo patrimonial juridicamente considerado, podendo o fisco inclusive identificar o efetivo patrimônio do contribuinte como forma de dar eficácia ao princípio da capacidade contributiva²⁸.

Nesse contexto, cumpre observar que a legislação tributária, ao instituir as *adições fiscais* (ou seja, as hipóteses de indedutibilidade), se valeu de uma norma geral, prevista no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, bem como de previsões específicas (muitas delas figurando como benefícios fiscais) que permitem ou reconhecem expressamente a dedutibilidade (total ou parcial) ou a indedutibilidade de dispêndios determinados.

Exemplo disso ocorre com o artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, que restringe a dedutibilidade de determinados dispêndios, dentre eles as “despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores”, restrição esta inaplicável ao caso concreto, afinal aqui se discute a dedutibilidade dos gastos incorridos pela empresa com “festas de fim de ano dos funcionários”,

²⁷ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

[...]”

²⁸ CF. Art. 145, § 1º: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

cujo tratamento, conforme se extrai da própria divergência, deve ser aferido com base na referida norma geral de dedutibilidade, que assim dispõe:

Lei 4.506/1964:

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.

Da análise desse dispositivo legal, verificam-se 4 (quatro) requisitos cumulativos que asseguram o direito quanto à dedutibilidade de despesas dos contribuintes sujeitos ao Lucro Real, a saber:

(i) não serem custos - as despesas não podem ser registradas como custo, o que significa dizer que, uma vez computadas nos custos, são em regra indedutíveis, salvo se o contribuinte provar eventual erro de escrita;

(ii) necessidade - a despesa é necessária (ou operacional) quando vinculada à atividade desempenhada pelo contribuinte ou à manutenção da fonte produtiva;

(iii) usualidade ou normalidade – por despesa usual ou normal deve-se entender aquela inerente ao negócio explorado, não se confundindo com habitualidade; e

(iv) comprovação - a dedução da despesa deve estar suportada em prova que identifique a sua efetiva natureza e existência.

Pois bem.

Nesse caso concreto, o acórdão ora recorrido, seguido pela maioria, entendeu que a indedutibilidade das despesas de confraternização de final de ano se dá em face do descumprimento do segundo requisito, o que as tornariam *não necessárias*.

A necessidade, porém, não se caracteriza apenas em função da vinculação direta do dispêndio com o objeto social *strictu sensu* da pessoa jurídica, isto é, do exercício de sua atividade-fim, mas também se faz presente quando decorrente de atos de gestão ou negócio subjacentes dirigidos à manutenção da fonte produtora.

Exemplos de despesas operacionais dirigidas à manutenção da fonte produtora são os gastos com folha de pagamento, aluguel da fábrica, materiais de escritórios, impostos e treinamento de pessoal, cuja *necessidade* para que uma organização se mantenha em funcionamento é aparente.

Também despesas com seguros de ativos notoriamente são gastos operacionais, mesmo tendo por fim a proteção do bem, e não a produção. De igual modo nos parece ser as despesas com serviços de vigilância, jardinagem, limpeza de pátio ou rua, que costumam ser

incorridas pelas empresas em prol da melhoria no ambiente e segurança de suas instalações e arredores.

Há situações, entretanto, que a aferição da necessidade costuma se sujeitar à subjetividade do aplicador, que não raramente se coloca indevidamente na posição de administrador da empresa, buscando intervir nas próprias decisões que poderiam ou não ter sido tomadas, para a partir desse juízo de valor enquadrar ou não a despesa enquanto necessária.

Provavelmente por isso que a menção ao signo “necessidade” na lei tenha sido criticada por Brandão Machado²⁹:

É equivocada a afirmação pela qual as despesas dedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto de renda são somente as necessárias. Aceitar tal assertiva levaria a atribuir-se à autoridade da Administração Tributária poderes para administrar a empresa-contribuinte, decidindo o que é e o que não é necessário gastar para produzir determinada renda.

Na determinação do valor da renda tributável devem ser considerados, isto sim, os seguintes aspectos:

(a) Efetividade – as despesas devem ser verdadeiras, isto é, devem ter essa natureza econômica, e não devem acobertar práticas evasivas, fraudulentas ou não.

(b) Pertinência – as despesas devem ser pertinentes, posto que as despesas admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Em que pese o conceito de necessidade, em um primeiro lance de olhar, parecer carregar margem subjetiva acentuada, o fato é que a própria materialidade do IR já estipula um critério objetivo que deveria vincular o intérprete, admitindo que todas as despesas ligadas de alguma forma à operação da empresa ou à manutenção da sua fonte produtora (ou seja, *gastos da empresa para a própria empresa*), sejam dedutíveis na ausência de norma expressa proibitiva³⁰.

Nas palavras de Humberto Ávila³¹:

a necessidade não deve ser confundida com a sua obrigatoriedade, assim como a liberalidade não deve ser confundida com a sua facultatividade. A questão não é saber se o contribuinte poderia ter desempenhado suas atividades de maneira

²⁹ “Multas administrativas e imposto de renda”. In Direito Tributário Atual, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. Página 2.745 e 2.746.

³⁰ Se uma previsão legal específica pretender tributar o patrimônio, e não propriamente a renda, nada impede que o contribuinte questione a sua validade e eficácia em face dos parâmetros constitucionais acerca do conceito de *renda líquida*, podendo, a depender do desfecho do pleito, não se submeter ao comando questionado. No entanto, tal discussão correria no Judiciário, uma vez que, como se sabe, o CARF não possui poderes para afastar comando legal, nos termos da Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*.

³¹ “Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por exfuncionários”. In: Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros Editores. 2018. Páginas 91 e 92.

diversa, sem incorrer na despesa controvertida ou efetua-la em valor menor. Decisivo, em vez disso, é verificar se a despesa em questão consubstancia uma imposição das operações e negócios jurídicos que o contribuinte escolhe desempenhar enquanto expressão do livre exercício de atividade econômica ou empresarial.

Tem-se por livre iniciativa a capacidade do agente privado em tomar suas decisões dentro de sua liberdade de empreender. Sob o aspecto empresarial, significa o direito à livre organização, produção e circulação de bens. Assim, onde a Constituição ou o Legislador não impediram condutas ou fixaram limites à liberdade de atuar na atividade econômica, é inadmissível uma intervenção negativa ou restritiva de direitos por parte do Estado.

A necessidade, portanto, não está restrita a uma obrigação legal ou contratual que demande o seu pagamento no exercício de atividade, mas também a existência, efetiva ou em potencial, de qualquer outra contrapartida para a empresa, como são os casos das políticas ou estratégias voltadas para a retenção e motivação de capital humano, assim como com a fidelização de clientela e manutenção de funcionários.

Por outro lado, quando a despesa for incorrida por mera *liberalidade* ou por um *ato de favor* a Terceiro, aí sim ela é indedutível, na linha do que expõe Ricardo Mariz de Oliveira³²:

(...) ao contrário de entendimentos pessoais e subjetivos, mutáveis de pessoa para pessoa, o conceito de “necessidade” é objetivamente determinado pela lei, e, por este mesmo critério, a despesa é não necessária quando envolva liberalidade, mas liberalidade também no sentido objetivo legal, isto é, de ato de favor, estranho aos objetivos sociais, contrários aos estatutos sociais, além dos poderes conferidos à administração da empresa.

Feitas essas considerações, e considerando que estamos diante de despesas incorridas com festa de confraternização dos funcionários no ano fiscalizado, não envolvendo qualquer alegação de restrição de empregados, favorecimento de Terceiros ou simulação, me parece até lógico, para não dizer óbvio, que tratam-se de *gastos da empresa para a própria empresa* e, por isso, dedutível.

Ora, eventos dessa natureza decorrem de ato de gestão praticado no exercício legítimo da própria função social de uma empresa, tendo por finalidade integrar os funcionários, motivar o *staff* e estreitar relacionamentos, tudo em prol da manutenção da fonte produtiva. Daí a operacionalidade/necessidade do dispêndio.

Nas palavras da ex-Conselheira Livia De Carli Germano, em voto vencido por mim acompanhado no Acórdão nº **9101-006.162**:

Já se foi o tempo em que a promoção do bem estar dos trabalhadores, o cultivo de um ambiente de trabalho saudável, a promoção de integração entre diferentes setores da empresa poderiam ser considerados como meros adjetivos à atividade

³² “Fundamentos do imposto de renda”. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 701 e 702.

empresarial. Estamos em uma época em que tais qualidades não são acessórias, mas essenciais à manutenção da fonte produtora de rendimentos, em especial por enfatizarem o aspecto humano do exercício da atividade.

Nesse contexto, as festas de fim de ano se mostram importantes no âmbito empresarial, por serem a oportunidade para, em um ambiente com maior descontração e, portanto, de potencial receptividade, serem revisitadas as atividades desempenhadas ao longo do ano, pontuarem-se alternativas para descertos, bem como promover a divulgação de iniciativas que de alguma forma incrementaram as atividades empresariais, seja por reduzir custos, integrar tarefas, aumentar divulgação e vendas, criar sinergias, etc. Para além de ser o momento em que se aproveita todo o contexto cultural de fechamento do ano para análise do que se passou, as festas de fim de ano promovem a integração entre os empregados e, principalmente, o tratamento desses não como números ou metas, mas como indivíduos, trazendo pessoalidade ao ambiente empresarial, que vemos cada vez mais reduzido a telas e recursos eletrônicos.

A questão se resume em abordar o termo “fonte produtora dos rendimentos” não apenas como fazendo referência aos itens físicos que compõem o ativo da empresa, mas também como as pessoas que operam a atividade, considerando relevante a manutenção, não apenas das máquinas, mas também do bem estar dos indivíduos que as operam.

E é sob esse contexto que compreendo estar preenchido o requisito da necessidade das despesas com festas de confraternização para a manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Os requisitos de usualidade e normalidade são de mais fácil aferição, principalmente quando se verifica que as confraternizações de fim de ano são culturalmente esperadas, e acontecem nas mais diversas empresas, independentemente do porte, seja entre os funcionários da padaria da esquina, seja entre empregados de multinacionais.

Nesse sentido, aliás, acompanhei, quando integrante de Turma Ordinária, o voto condutor do Acórdão nº **1201-003.350**, da lavra da ex-Conselheira Gisele Barra Bossa, cuja ementa ora transcrevo:

DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÕES. DEDUTIBILIDADE.

A confraternização não é mera liberalidade, mas figura como mecanismo de zelo e respeito ao capital humano (artigo 5º, inciso XXIII, da CF/88 e artigo 421, da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro)). Tais dispêndios materializam a observância do princípio da função social da empresa. Elementos motivacionais, colaborativos e de integração humana são essenciais para a boa relação de trabalho e para a conformação psíquica do indivíduo perante a sociedade em meio às suas realizações em ambiente coletivo.

Digna de nota, também, é o seguinte excerto do voto condutor do paradigma (Acórdão nº **1201-005.783**), de autoria da ex-Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz:

[...] o caso específico dos dispêndios com confraternização de funcionários da empresa foi muito bem abordado por Ricardo Mariz de Oliveira (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda (2020) - Volume II. São Paulo: IBDT, pp. 858 a 868) nos seguintes dizeres:

[...]

No campo dos atos graciosos – ou aparentemente graciosos – também encontramos exemplos de despesas necessárias, como as festas de natal dos funcionários, as quais geram despesas que a empresa não é obrigada a ter. A fábrica continua a produzir, o departamento de vendas e vender, etc., se não houvesse a realização da festa, de modo que a festa faz parar a produção e as demais atividades enquanto se realiza, e milita contra a produção de lucro, ao menos numa visão subjetiva e estreita. Mas, na verdade, há mera aparência de ato gracioso, pois a festa pode fazer parte do programa de relações humanas da empresa, para criar um clima de congraçamento e de amizade entre a empresa e os empregados, além de estímulo ou agradecimento para estes, pelo que os gastos que traz são necessários porque relacionados com a atividade da empresa.”

[...]

Portanto, na leitura do conceito de “despesas necessárias”, trazido pelo art. 47 da Lei n. 4.506/64, não se deve efetuar interpretação simplista e desconectada do regime jurídico de apuração do imposto sobre a renda, permitindo que o subjetivismo do intérprete suplante a gerência da sociedade, a qual apresenta o acréscimo patrimonial a ser tributável.

As pessoas são o patrimônio humano da empresa, que deve ser preservado e, dentro do nosso contexto cultural, é esperado que o administrador assuma despesa com festividades natalinas, visando o bem estar social. Ademais, a promoção da melhoria do ambiente de trabalho, humanizando o relacionamento empresa e empregados, apenas aparenta ser unicamente graciosa, pois visa, alfim, o benefício da sociedade empresária como um todo.

Assim, são necessárias para tal finalidade, sendo, por isto mesmo, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

Por mais que a tecnologia evolua e impacte diretamente a *lei da oferta e procura*, é o capital humano, notadamente o quadro de pessoal (leia-se: funcionários), que representa o ativo mais “valioso” de qualquer companhia.

De acordo com as orientações de Recursos Humanos³³:

Ativo ou capital humano são o bem mais valioso que uma companhia pode ter. O termo representa o valor agregado aos colaboradores por meio de suas

³³ Disponível em: <https://www.gupy.io/blog/capital-humano#-ndice-do-artigo>.

experiências, conhecimentos técnicos, comportamentos, habilidades e **competências pessoais**.

De forma simplificada, pode-se afirmar que capital humano é o conjunto de expertises que um profissional tem para realizar suas responsabilidades na empresa. Investir no desenvolvimento de suas qualificações é fundamental para que as atividades, de fato, agreguem valor no que se diz respeito aos resultados da organização.

Uma gestão de pessoas adequada gera impactos diretos no crescimento do negócio. Uma vez que os colaboradores são os principais responsáveis por lidar com as demandas do mercado e manter os processos da empresa a todo o vapor, é de responsabilidade do RH promover um bom clima organizacional e desenvolver o potencial de cada membro da equipe. (g.n.)

Conforme Thomas Stewart³⁴, o capital humano é o ponto inicial onde tudo começa. Ele é a fonte de inovação da organização, pois de nada adianta para a empresa ter dinheiro e poder, se eles não pensam, além disto, também não adianta ter máquinas que operam melhor que pessoas, mas não inventam.

Antes, então, de uma despesa com confraternização de fim de ano ser confundida com um, digamos, *benefício indireto*, afinal os funcionários participantes também “dançam, comem e bebem” na festa à custa do empregado, a sua verdadeira natureza é corporativa ou institucional, revelando-se uma espécie de gasto operacional da própria empresa em prol da manutenção do seu “principal Ativo”: o capital humano.

Não consigo, contudo, enquadrar esta espécie de gasto como uma utilidade desvinculada da atividade empresarial, muito menos uma *renda consumida*, um *ato de liberalidade* ou *de favor*. Muito pelo contrário, trata-se de uma típica despesa operacional, necessária à manutenção da fonte produtora, razão pela qual o reconhecimento de sua dedutibilidade é medida que se impõe.

Admitir o contrário, com todas as vênias, significa permitir uma tributação não sobre a renda, mas sim sobre o próprio patrimônio.

Essas as razões, portanto, que me levaram a divergir do voto vencedor da I. Relatora.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli

³⁴ STEWART, Thomas A. Capital Intelectual. Rio de Janeiro: Campus, 1998.