



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720608/2021-44
ACÓRDÃO	1101-001.418 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A mera discordância com a motivação não é suficiente para que se declare a nulidade de auto de infração ou acórdão de DRJ por alegada ausência de motivação.

IRPJ e CSLL. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. INDENIZAÇÕES DECORRENTES DE SENTENÇA ARBITRAL. DESPESAS INEVITÁVEIS E INAFASTÁVEIS. CONTINUIDADE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL.

Pagamentos de indenizações decorrentes de sentença arbitral são considerados gastos inevitáveis e inafastáveis, necessários para a regularização e continuidade da atividade empresarial.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 19 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.1600/1635, movido contra acórdão da DRJ, efls. 1573/1589, que julgou improcedente impugnação administrativa, efls. 1451/1481, movida contra autos de infração de IRPJ (efls. 1152/1158) lastreado em Termo de Verificação Fiscal, às efls.1161 e ss, que constituiu crédito tributário de tributo, mais multa de ofício e acréscimos legais.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do acórdão, efls. 1573/1589, combatido:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), acrescido de juros de mora à taxa SELIC, multa de ofício de 75%, sobre as infrações, formalizando o crédito tributário de R\$ 47.752.908,30.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1161/1190, a autoridade autuante descreve que a motivação do lançamento em pauta foi a constatação de exclusão indevida na apuração do lucro real, no ano-calendário 2016.

Consta no TVF que a empresa fiscalizada (Companhia Brasileira de Distribuição – CBD), que pertence ao Grupo Pão de Açúcar (GPA), informou que o valor excluído é relativo à indenização resultante de ação arbitral promovida pela empresa Morzan Empreendimentos e Participações Ltda (Morzan) em desfavor da empresa Mandala Empreendimentos e Participações S/A (Mandala) e de outras empresas.

As empresas que figuraram como requeridas na ação arbitral (Mandala e outras) pertencem ao GPA. Entre junho e julho de 2009, a empresa Morzan vendeu à empresa Mandala ações que possuía na empresa Globex Utilidades S/A (GUSA).

Todavia, uma vez que a empresa Mandala deixou de pagar o preço combinado pelas ações, a empresa Morzan ingressou com a referida ação arbitral junto à Câmara de Comércio Internacional (CCI), com objetivo de receber a diferença entre o valor pago pela empresa Mandala e o valor que deveria ser pago, em seguimento ao que prescrevia o contrato de venda e compra de ações.

A empresa fiscalizada (Companhia Brasileira de Distribuição) foi condenada pagar a referida “indenização” à Morzan, juntamente com outra empresa

do GPA, a empresa Wilkes Participações S.A. - cada qual respondendo por 50% do total definido na sentença de mérito arbitral -, não só por figurarem como “intervenientes anuentes” da empresa Mandala, no referido contrato de compra e venda de ações celebrado entre a Mandala e a Morzan, uma vez que à época, a CBD era controladora da empresa Mandala e a empresa Wilkes era controladora da CBD, mas também porque a CBD é garantidora contratual das obrigações, de Mandala, decorrentes do contrato de compra de ações da Globex para a CBD.

No período da sentença de mérito arbitral, a empresa Mandala foi incorporada pela empresa Via Varejo S/A, CNPJ 33.041.260/0652-90, nova denominação da empresa Globex Utilidades.

Durante o procedimento fiscal, a CBD justificou que a despesa excluída é necessária à atividade da empresa e à manutenção da atividade produtora. Entretanto, segundo a fiscalização, o valor despendido pela CBD se refere a pagamento de sobrepreço por ações adquiridas da Morzan pela empresa Mandala, e não por ela própria.

Ainda que fosse a própria CBD quem tivesse realizado a aquisição da participação, ainda assim, não poderia deduzir o ágio, uma vez que não houve evento posterior algum de incorporação, fusão ou cisão da participação adquirida, o que é imprescindível para a permissão legal de amortização do ágio por rentabilidade futura, conforme mandamento existente no caput e no inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997.

A ciência dos autos de infração foi dada ao contribuinte em 22/10/2021. Irresignada, a autuada apresentou, representada por seus advogados, a impugnação de fls. 1451 a 1481, protocolizada em 22/11/201, na qual, em breve síntese, argumenta que não houve, como fez crer a autoridade fiscal, o pagamento de diferença ou complemento de preço ou de sobrepreço em razão da venda das ações da ex-controlada Globex, mas tão somente a reparação de danos alegadamente sofridos pela Morzan em razão de ter recebido uma quantidade menor de ações de emissão da impugnante, em contrapartida ao direito de crédito consubstanciado na parcela do preço de venda a prazo das ações da Globex.

Alega que o pagamento da indenização não tem natureza de pagamento de [sobre]preço, uma vez que o preço de venda das ações de Globex detidas pela Morzan, no valor aproximado de R\$ 870 milhões, foi efetivo e totalmente recebido. Sustenta que a expectativa da Morzan consistia em receber o preço de venda das ações da Globex, parte à vista em dinheiro (aproximadamente R\$ 374 milhões) e outra parte a prazo para recebimento em dinheiro (aproximadamente R\$ 451 milhões) ou através do recebimento de ações de emissão da impugnante (cerca de R\$ 496 milhões, depois de aplicado o acréscimo do bônus de subscrição de 10% sobre a parcela do preço a prazo).

Afirma que a Morzan efetivamente recebeu uma parte do preço de venda das ações da Globex através de ações preferenciais de emissão da

impugnante, proporcionais ao montante de aproximadamente R\$ 145 milhões do preço definido para pagamento a prazo, sendo o restante do preço de venda recebido em dinheiro (R\$ 725 milhões, já considerada a parcela do preço à vista).

Prossegue esclarecendo que a Morzan tinha expectativa de receber uma parte maior da parcela do preço devido a prazo, na forma de ações preferenciais de emissão da impugnante.

Contudo, ao receber uma quantia menor de ações, compensada financeiramente com o recebimento em dinheiro correspondente à diferença do preço de venda a prazo das ações de Globex, a Morzan alegou ter tido prejuízos por ter deixado de obter rendimentos de dividendos, e, principalmente, ganhos (vantagens) de capital no mercado financeiro, quando deu início à venda das ações da impugnante diretamente na bolsa de valores.

Assim, Morzan buscou a reparação dos danos (ou prejuízos) alegados, e a Câmara Arbitral concluiu pela indenização da impugnante à Morzan.

A impugnante enfatiza que a ação arbitral “jamais teve por objetivo a exigência de pagamento de qualquer diferença (ou complemento) de preço [ou de sobrepreço] em razão da venda das ações da ex-controlada GLOBEX”, mas tratou tão somente da reparação de danos alegadamente sofridos pela Morzan em função de ter recebido uma quantidade menor de ações de emissão da impugnante, em contrapartida ao direito de crédito consubstanciado na parcela do preço de venda a prazo das ações da Globex.

Argumenta que, ainda que se considere correta a premissa adotada pela fiscalização de que o valor pago e deduzido pela impugnante teria natureza jurídica de ágio não dedutível, e considerando que a venda da participação societária na controlada Globex, já sob a nova denominação social de Via Varejo S/A, ocorreu no curso do ano-calendário 2019, haveria uma mera postergação no pagamento do montante de IRPJ que seria devido no ano-calendário 2016, para o ano-calendário 2019.

Assim, segundo entende, não seria admissível o lançamento do IRPJ tendo como fato gerador o ano-calendário 2016, sem a correspondente dedução do IRPJ pago pela impugnante no ano-calendário 2019, em razão da não dedução da parcela classificada como indenização.

Invoca a aplicação do Parecer PGFN/CAT nº 74/2012 e cita decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que requerem a apuração das diferenças de recolhimento pelo método de imputação proporcional, sob pena de nulidade do lançamento tributário.

A impugnante alega que o preço acordado para a venda das ações da Globex foi totalmente recebido pela Morzan. Frisa que esta informação consta da sentença arbitral, sendo que a alienante recebeu \$ 373.436.536,00 em dinheiro e o crédito de R\$ 496.193.966,00 a ser

utilizado exclusivamente na aquisição de novas ações preferencias Classe B de emissão da CBD, pelo valor de R\$ 40,00 por ação.

Ao final do processo foi conferido à Morzan o direito à utilização de pouco menos de 1/3 da parcela do preço de venda a prazo na subscrição de ações de emissão da impugnante.

Todavia, o valor remanescente do preço de venda a prazo foi recebido em dinheiro pela Morzan.

Acrescenta que nos elementos da ação arbitral não há qualquer menção a um complemento de preço pela compra das ações da Globex, mas tão somente a indenização com a finalidade de reparação por prejuízo sofridos pela Morzan, por ter-lhe sido emitidas ações do capital da impugnante em quantidade inferior à sua expectativa inicial, deixando de obter rendimentos de dividendos e ganhos de capital com a venda posterior das ações. Argumenta que, ainda que se considere a indenização como ágio, como pretende a fiscalização, é preciso considerar que o valor total da indenização é composto pelo valor original da indenização (R\$ 105.008.820,50) e acréscimos de atualização monetária (variação INPC) e juros de 12% a.a. e reembolso de custos processuais, perfazendo o total de R\$ 232.148.172,94.

Nesse sentido, os encargos de atualização monetária, juros e reembolso de custos constituem despesas no período em que efetivamente incorridas, a teor não se amoldando ao conceito de ativo, a teor das disposições do art. 299 (despesas operacionais), 374 (despesas financeiras) e 377 (variações monetárias passivas) todos do RIR/99.

Pondera que a regra contábil CPC 15 “Combinação de negócios” estabeleceu, nos itens 45 a 50, um prazo para que o investimento seja devidamente registrado na contabilidade da entidade adquirente. Esse prazo é denominado “período de mensuração”, e pode perdurar por até 12 (doze) meses, contados da data de aquisição.

Desta forma, sendo um ajuste obrigacional surgido após o período de mensuração, nem mesmo as normas contábeis admitiriam a classificação como ágio. Aponta que errou a fiscalização ao dizer que se a indenização não foi registrada como despesa não poderia ter sua dedução admitida mediante exclusão fiscal na apuração do IRPJ, porquanto sob a vigência da Lei nº 12.973, 2014, está assegurado, de forma expressa, o direito à dedução fiscal, via exclusão na Parte A do LALUR, de todos os custos associados às transações destinadas à obtenção de recursos próprios, mediante a distribuição primária de ações ou bônus de subscrição contabilizados no patrimônio líquido.

Alega que no processo administrativo nº 10805.722537/2015-15, que trata de auto de infração lavrado contra a Via Varejo para cobrança de diferenças de recolhimento de IRPJ e CSLL motivadas por deduções fiscais indevidas do ágio pago pela Mandala, concluiu-se que a real adquirente da

participação societária na Via Varejo seria a CBD, sendo a Mandala uma mera empresa veículo, cuja incorporação reversa não poderia ensejar o direito de amortização fiscal do ágio efetivamente pago.

Tendo em vista que, no presente processo, a Mandala seria a real adquirente da participação societária na Via Varejo, está-se diante de interpretações distintas para um mesmo fato, o que é inadmissível. Sustenta que, admitindo-se a linha de interpretação da fiscalização, a impugnante não teria o direito de deduzir o ágio, porquanto não houve nenhum evento de incorporação, fusão ou cisão da participação adquirida, o que é imprescindível para a permissão legal de amortização do ágio por rentabilidade futura.

Porém, seria possível a dedução como parcela integrante do valor contábil do investimento para efeitos de mensuração de ganho de capital na alienação da participação societária, isso porque o ágio tem natureza de custo de aquisição e deve ser registrado contabilmente como desdobramento do investimento em conta de ativo, não produzindo efeitos tributários enquanto o investimento a ele atrelado continuar no ativo da empresa adquirente.

Com efeito, apenas e tão somente quando ocorrer a alienação do investimento é que o ágio a ele vinculado pode ser deduzido fiscalmente como custo, para fins de apuração de ganho ou perda de capital. Argumenta que alienou em 14/06/2019 a totalidade da sua participação no capital social da Via Varejo, e se tivesse computado, conforme entendimento fiscal, o montante de R\$ 200.150.000,25 como dedução do lucro tributável do ano-calendário 2019 a dedução da despesa seria considerada como antecipada, ocasionando a postergação do imposto devido em 2016 para 2019, com prejuízo ao Fisco somente dos encargos de multa e juros moratórios não recolhidos ante a postergação.

Faz exercícios matemáticos para demonstrar que caso adotasse a premissa da fiscalização e não tivesse deduzido do montante de IRPJ a ser recolhido no ano-calendário 2016 a despesa de R\$ 200.150.000,25, mas ao invés disso tivesse considerado como ganho de capital o valor mencionado, ainda que considerados os acréscimos moratórios, o valor recolhido em 2016 seria superior ao devido em 2019, considerando a trava de 30% de compensação do prejuízo fiscal.

Conclui que o lançamento é totalmente infundado, uma vez que exige tributo que já foi totalmente pago, inclusive em valor a maior, em período posterior.

Eis o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a impugnação administrativa, na linha do voto condutor do I. Relator, conforme ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2016

NOMENCLATURA DA DEDUÇÃO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. Não obstante a nomenclatura que se adote em relação aos valores deduzidos na apuração do lucro real, prevalece, para fins tributários, a sua natureza jurídica.

LUCRO REAL. EXCLUSÃO INDEVIDA. Verificada que a natureza da dedução não se amolda à previsão legal para sua dedutibilidade, resta evidente a inadmissibilidade da exclusão do valor em questão.

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA PARA ESCRITURAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. As despesas devem ser apropriadas no exercício em que são realizadas. Incabível a postergação da dedução de despesas para exercícios posteriores, sem lastro normativo. A escrituração deve seguir o princípio da competência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificado em 01/03/2024, conforme efls.1596, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 01/04/2024 (efls.1598), às efls. efls.1600/1635, em que repisa e reforça os argumentos já expostos em sede de impugnação administrativa, buscando o provimento do Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido e cancelar a totalidade da autuação, conforme sumarizado a seguir:

I – TEMPESTIVIDADE;

II – FATOS;

III – MÉRITO;

III.1 - Síntese dos erros da acusação fiscal e da decisão recorrida;

III.1.1 – Pagamento de indenização que não tem natureza de pagamento de [sobre]preço;

III. 1.2 – Erro de interpretação acerca do objeto do procedimento de arbitragem

III.1.3 – Efeito de mera postergação no pagamento do tributo e a necessária consideração da recomposição dos efeitos da postergação no tempo;

III.2.1 – Impossibilidade de enquadramento da correção monetária, juros e demais encargos como “ativo”;

III.2.2 – Impossibilidade de enquadramento do valor “principal” como “ágio”, por ter sido realizado após o período de mensuração;

III.2.3 – Direito à dedução fiscal, via exclusão na Parte A do LALUR;

III.3 – Demonstração Analítica do Erro de Aplicação da Legislação Tributária;

III.3.1 – Incoerência da argumentação relativa à caracterização da MANDALA como real adquirente, tendo em vista autuação anteriormente lavrada (Processo Administrativo nº 10805.722537/2015-15);

III.3.2 – Alienação de ações da controlada VIA VAREJO e consequente direito à amortização do ágio, caso considerado, como fez a D. Fiscalização, tratar-se de sobrepreço – desconsideração do “efeito postergação”;

IV – DO PEDIDO

Ato contínuo, os representantes da Fazenda Nacional apresentaram suas contrarrazões ao recurso voluntário, às efls. 1639/1652, sustentando a manutenção integral do acórdão combatido e a negativa de provimento ao recurso voluntário.

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

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima, dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração lavrado contra a Companhia Brasileira de Distribuição (CBD), referente à glosa de exclusão da base de cálculo do IRPJ, denominada “indenização Morzan”, no ano de 2016.

De acordo com o TVF, em 2009 a pessoa jurídica Morzan Empreendimentos e Participações (Morzan) vendeu, para a pessoa jurídica Mandala Empreendimentos e Participações (Mandala), ações da empresa Globex Utilidades. Consta do TVF que a Mandala “deixou de pagar o preço combinado pelas ações”, de modo que a Morzan ingressou com procedimento arbitral, “com objetivo de receber a diferença entre o valor pago pela empresa Mandala e o valor que deveria ser pago, em seguimento ao que prescrevia o contrato de venda e compra de ações”.

Nessa arbitragem, a Morzan obteve decisão favorável em face de Mandala, que foi condenada a pagar uma quantia para a Morzan. A CBD (autuada), e a empresa Wilkes Participações, na figura de coobrigadas, foram condenadas a pagar à Morzan o valor devido pela Mandala.

A CBD deduziu o valor pago à Morzan da base de cálculo do IRPJ, a título de despesa operacional. Consta do TVF que “Para justificar a dedução tributária, a CBD informou a esta fiscalização que a despesa é necessária à atividade da empresa e à manutenção da atividade produtora, e que, em razão disso, sua dedução estaria fundamentada no art. 299 do RIR/1999 (atualmente constante no art. 318 do RIR/2018)”.

A Fiscalização afirmou que o valor pago pela CBD não corresponde a uma despesa dedutível, mas um “sobrepreço” por ações vendidas pela Morzan. Por outro lado, alegou que, como não foi a CBD, mas a Mandala, que adquiriu as ações, a CBD não poderia contabilizar o

sobrepçoço como ágio, “uma vez que não estaria configurada a condição prevista no caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977”.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente alega preliminarmente que tanto a acusação fiscal quanto a decisão recorrida apresentariam equívocos. Isto porque, segundo ela a fiscalização teria se baseado em premissas que não refletiriam a realidade fática estabelecida na sentença arbitral.

Contudo, **sem razão à recorrente.**

No caso há hialina clareza das razões de fato e de direito que levaram à autuação.

Dos fundamentos alegados, verifica-se se tratar de inconformismo do contribuinte em relação ao mérito da demanda, mormente a correta interpretação dos fatos estabelecidos pela sentença arbitral, razão pela qual entendo **não existir nulidade a ser sanada.**

No **mérito**, a recorrente alega que a sentença arbitral a teria condenado a pagar uma indenização, e não preço ou sobrepçoço.

Sustenta que teria demonstrado que a arbitragem iniciada pela MORZAN jamais teve por objetivo a exigência de pagamento de qualquer diferença (ou complemento) de preço [ou de sobrepçoço] em razão da venda das ações da ex-controlada GLOBEX.

Defende que o preço de venda das ações de GLOBEX detidas pela MORZAN, definido em aproximadamente R\$ 870 milhões¹, conforme termos e condições do Contrato de Compra e Venda de Ações da GLOBEX (fls. 828/952), foi efetivo e totalmente recebido.

Narra que a expectativa de MORZAN consistia em receber o preço de venda das ações de GLOBEX, parte à vista em dinheiro (aprox. R\$ 374 milhões) e outra parte a prazo para recebimento em dinheiro (aprox. R\$ 451 milhões) ou através do recebimento de ações de emissão da Recorrente (aprox. R\$ 496 milhões, depois de aplicado o acréscimo do bônus de subscrição de 10% sobre a parcela do preço a prazo), observadas as condições precedentes inerentes ao tipo de negócio, como, por exemplo, a aprovação prévia em Assembleia Geral Extraordinária do aumento de capital da Recorrente, com criação de ações com classe especial (Preferências Classe B), e condicionado à existência de sobras de ações passíveis de subscrição depois de encerrado o prazo de exercício do direito de preferência dos acionistas minoritários da Recorrente, para somente então determinar-se a parcela de ações de emissão da Recorrente que poderiam ser subscritas pela MORZAN.

Alega que a Morzan ingressou com a arbitragem ao receber uma quantidade menor de ações de emissão da Recorrente (leia-se, menor do que sua expectativa inicial, devidamente compensada financeiramente com o pagamento em dinheiro da diferença do preço de venda a prazo das ações de GLOBEX), MORZAN alegou ter tido prejuízos (danos patrimoniais) por ter deixado de obter rendimentos de dividendos, e, principalmente, ganhos (vantagens) de capital no mercado financeiro (ganhos, diga-se, adicionais e totalmente dissociáveis do ganho de capital auferido em decorrência da venda das ações GLOBEX), quando deu início à venda das ações da Recorrente diretamente em ambiente de bolsa de valores.

Acresce que os parágrafos 39, 299 e 300 não deixam dúvida quanto ao fato de que, efetivamente, o preço de compra e venda das ações de GLOBEX foi recebido pela MORZAN:

39. Em contrapartida pelas Ações de Controle da Globex, a Requerente efetivamente recebeu um montante em dinheiro no valor de R\$373.436.536,00, mais o Crédito de R\$496.193.966,00 que seria utilizado exclusivamente, na aquisição de novas ações preferenciais Classe B de emissão da CBD, pelo valor de R\$ 40,00 por ação.

299. Em contrapartida pelas Ações de Controle da Globex, a Requerente efetivamente recebeu um montante em dinheiro no valor de R\$373.436.536,00, mais o Crédito de R\$496.193.966,00 que seria utilizado exclusivamente na aquisição de novas ações preferenciais Classe B de emissão da CBD, pelo valor de R\$ 40,00 por ação.

300. Recorda-se que, em 7 de julho de 2009, a Morzan e a CBD firmaram um “*Boletim de Subscrição*” para a subscrição pela Morzan de 12.404.849 ações da CBD durante o “*período de subscrição*” de “08/07/2009 a 21/08/2009”, com o valor de R\$40,00 por ação. O “*valor total da subscrição*” foi de R\$496.193.966,00, o que representa a utilização integral do Crédito²⁵³.

Ao fim, foi conferido à MORZAN o direito à utilização de pouco menos de 1/3 (um terço) da parcela do preço de venda a prazo na subscrição de ações de emissão da Recorrente. O valor remanescente do preço de venda a prazo foi, então, como não poderia ser de outra forma, recebido em dinheiro pela MORZAN, conforme indicam os parágrafos 313 e 314 da sentença arbitral:

313. Em 17 de setembro de 2009, o advogado da Morzan assinou documento intitulado “*Boletim de Subscrição*”, no qual havia disposição de que se tratava da “*totalidade dos créditos detidos contra Mandala Participações S.A., em razão do Contrato de Compra de Ações, celebrado em 07.06.2009*”, acusando o recebimento de 3.630.824 Ações Classe B da CBD²⁵⁴.

314. Disso resultou que, ao final da operação de subscrição, a Requerente recebeu 3.630.824 Ações Classe B da CBD, consumindo assim R\$145.232.960,00 do seu Crédito (tendo em vista o valor de R\$40,00 por ação). Em 2 de outubro de 2009, o saldo do Crédito para subscrição, no valor de R\$350.961.006,40²⁵⁵ (equivalente a aproximadamente 8.774.025 ações), foi pago à Requerente em dinheiro.

Não por outra razão que, nos debates do procedimento arbitral, buscou-se determinar o critério razoável e admissível como a melhor métrica para a mensuração do dano sofrido pela MORZAN. Só há utilização de critério de mensuração do dano sofrido quando se analisa eventual dever de indenizar a parte que se sentiu lesada. Fosse a decisão arbitral a respeito de [sobre]preço de ações, como descreve a decisão recorrida, inexistiria tal análise pela sentença arbitral.

O critério de mensuração do montante do prejuízo indenizável, conforme consignado no parágrafo 371 da sentença arbitral, dependia da definição da quantidade de ações preferenciais de emissão da Recorrente que a MORZAN teria direito:

371. A fim de calcular o valor a ser indenizado à Requerente pelas Requeridas Wilkes e CBD, faz-se necessário primeiramente determinar o valor exato das Ações Classe B que a Requerente tem direito.

Uma vez definido o número de ações máximo que a MORZAN teria direito de subscrever com a parcela do preço a prazo da venda das ações GLOBEX, e uma vez expurgado desse número a quantidade de ações efetivamente recebidas, buscou-se determinar, monetariamente, **o valor a ser estabelecido para a reparação dos prejuízos sofridos**. Os parâmetros considerados na sentença arbitral foram descritos nos parágrafos 379 em diante.

De sua parte, em suas contrarrazões a PGFN alega que de acordo com a sentença arbitral, não era indiferente o pagamento do preço de venda das ações da Globex à Morzan em dinheiro ou em ações da CBD. A obrigação de entregar as ações da CBD à Morzan tinha por finalidade permitir que essa empresa recebesse o valor de mercado dessas ações, mediante alienação em Bolsa de Valores.

Tanto é assim que, ao ficar configurado o descumprimento contratual, o Tribunal Arbitral arbitrou o valor da indenização, como se a Morzan tivesse vendido as ações da CBD em Bolsa de Valores. Veja-se, portanto, que o contrato garantiu à Morzan o recebimento do valor de mercado das ações da CBD, obedecido o piso de R\$ 40,00 por ação da CBD.

Sustenta que para fins fiscais, o pagamento realizado pela CBD não se classifica como de despesa operacional, mas efetivamente de custo pela aquisição das ações da Globex.

Com o devido acatamento ao quanto defendido pela PGFN, **entendo que assiste razão à Recorrente**.

Ao fim e ao cabo, o contrato previa um preço que foi devidamente arcado segundo consta na própria sentença arbitral. Tanto o é que o fundamento da decisão foi o abuso de direito cometido pelas empresas dos Grupo Diniz e Casino, conforme consta de excerto transcrito pela própria PGFN:

“C. DO PEDIDO 1

329. O Pedido 1 da Requerente [Morzan] refere-se às 949.400 Ações Classe B as quais a Requerente alega que foram transferidas indevidamente pela Wilkes aos acionistas minoritários da Globex, em violação à cláusula 3.2 do SPA. (...)

(...)

332. O Tribunal entende que, com a cumplicidade da Mandala, a Wilkes violou diretamente sua obrigação expressa na Cláusula 3.2 do SPA de ‘ceder integralmente’ seus direitos de preferência na subscrição das Ações Classe B à Requerente, que foi privada de 949.400 Ações Classe B.

(...)

336. Tendo em vista o exposto acima, o Tribunal decide que a Wilkes violou a cláusula 3.2 do SPA quando permitiu a transferência aos acionistas minoritários da Globex o direito de subscrição de 949.400 Ações Classe B, o qual deveria ter sido transferido à Requerente.

D. DO PEDIDO 2

337. O Pedido 2 da Requerente refere-se às 725.784 Ações Classe B que a Requerente deveria ter recebido na segunda rodada do aumento de capital. (...) (...)

344. O Tribunal entende que a CBD deveria ter subscrito as sobras que a Requerente tinha direito em razão do Compromisso de Subscrição, tendo em vista o considerando V e a cláusula 3.4 do SPA. **A operacionalização do uso do Crédito no aumento de capital não teria como ocorrer sem a cooperação contratual entre as partes no SPA, de modo que a CBD estava obrigada, à luz do princípio da boa-fé, a subscrever o maior número de sobras possíveis em nome da Requerente a fim de cumprir com sua obrigação no Boletim de Subscrição.**

345. Referidas disposições do SPA implicam que a CBD tinha a obrigação de subscrever para a Requerente todas as sobras disponíveis. Ao não o fazer, privou a Morzan de 725.784 Ações Classe B.

E. DO PEDIDO 3

346. O Pedido 3 da Requerente refere-se às 4,5 – 5,5 milhões de ações adicionais que a Requerente teria recebido caso as Afiliadas do Grupo de Controle das Requeridas não tivessem participado do aumento de capital.

(...)

350. **O Tribunal entende que os Grupos Diniz e Casino aproveitaram-se do aumento de preço de mercado das ações da CBD para comprar as Ações Classe B que haviam sido emitidas para pagar a Requerente sob o SPA (a um preço abaixo do mercado). Nota-se que as sociedades dos Grupos Diniz e Casino, que impediram a subscrição pela Morzan de aproximadamente 5 milhões de Ações Classe B, foram excluídas desta arbitragem através da Sentença Parcial, visto que não foram signatárias do SPA. Conforme alegado pela Requerente, no entanto, isso não caracteriza um impedimento para que o Tribunal declare que as Requeridas CBD e Wilkes sejam responsáveis pela conduta de suas afiliadas.**

351. Nota-se que o objetivo estabelecido no SPA não foi atingido porque a Wilkes e CBD, atuando de forma coordenada com outras três empresas não operacionais controladas pelos Grupos Diniz e Casino (i.e. Segisor, Stanhore e Swordfish), participaram de um esquema para enriquecer o Grupo de Controle, privando a Requerente das ações que haviam sido prometidas a ela.

(...)

369. O Tribunal conclui que, à luz do princípio da boa-fé, a Wilkes e CBD conjuntamente e de modo indivisível violaram o SPA ao permitirem a aquisição das Ações Classe B pelas sociedades dos Grupos Diniz e Casino. Em consequência, as Requeridas Wilkes e CBD devem pagar a Requerente, conjunta e solidariamente, o montante indicado no parágrafo 411 abaixo a título de indenização”.

Nessa toada, **entendo que resta caracterizado o referido pagamento como indenização**, deixando de me manifestar acerca dos fundamentos aduzidos somente aplicáveis caso se estivesse tratando de ágio.

Do que resta a pergunta, indenizações são dedutíveis, nos termos do art. 311 do RIR/2018?

Entendo que sim.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, do ponto de vista contábil e fiscal, “despesa é uma espécie de mutação patrimonial diminutiva”. Ainda, prossegue Andrade Filho informando que, nos termos da alínea “a” do parágrafo 2º do art. 6º do Decreto-Lei n. 1598 de 1977¹, as mutações patrimoniais diminutivas podem assumir o caráter de custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido². E para fins tributários:

¹ Decreto-Lei 1598/1977: “Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

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

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

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

² “Na prática, todas essas espécies de mutações patrimoniais são tratadas como “despesas” ou “custo” enquanto eventuais perdas derivadas de bens de uso contínuo (ativo imobilizado ou investimentos) são qualificadas como “perdas de capital”, que, na legislação tributária, têm caráter não operacional”. A palavra “despesa” é utilizada, de um modo geral, como sinônimo de “gasto”, e, nesse sentido, representa o valor pago ou empenhado na aquisição de bens não vinculados ao processo de produção de mercadorias, produtos e serviços destinados à venda. Logo, deste ponto de vista, o conceito de despesa é primeiramente determinado por um processo de exclusão; ou seja, despesa é toda espécie de gasto não computável entre os custos de produção. Outro elemento que deve ser considerado em cada caso é a caracterização do gasto como aplicação de capital; despesa é elemento do resultado, enquanto aplicação de capital é ativo. Em regra, a ideia subjacente ao conceito de despesa (tomada a palavra na acepção de “gasto”) é a de retribuição, de modo que uma cifra qualificada como despesa representa sempre um benefício adquirido, e que pode ser fruído imediatamente ou não. Ocorre que a palavra “despesa” tem outras significações, e, portanto, o seu conceito não se resume à ideia de gasto. Há casos em que há dispêndio sem contrapartida para a pessoa jurídica: assim, por exemplo, é considerado como despesa o valor pago a título de multa por infração à legislação de trânsito, e que, na prática, trouxe um malefício para a entidade. O valor despendido no pagamento dessa multa representa, e de fato e de direito, uma perda patrimonial da mesma natureza daquela que ocorre em caso de indenização por ato ilícito e que é paga a alguém que foi lesado pela pessoa jurídica ou por alguém a ela vinculado. Esse tipo de perda, todavia, difere daquela que decorre da diminuição da substância econômica de ativos em virtude de obsolescência ou de oscilações de preços, cujos valores são também qualificados como “despesa”. Ademais, despesa significa também o registro contábil de ajuste patrimonial para equalização, como ocorre nos casos em que o valor de certos ativos é diminuído para refletir as diferenças decorrentes do valor do dinheiro no tempo: tal é o caso do denominado “ajuste a valor presente” e dos registros para refletir acréscimos de passivos ou decréscimos de ativos em virtude de índices de

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

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

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

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

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

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

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

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.

inflação ou flutuação do valor de moedas estrangeiras". FILHO, Edmar Oliveira de Andrade. Imposto de Renda das Empresas. 13 Edição. São Paulo: Atlas – GEN, 2018, p. 211-212.

Esse dispositivo legal também foi absorvido pelo próprio RIR/99 (Decreto-Lei 3000/99), no artigo 299³.

Assim, considerando o contexto legislativo acima mencionado, pode-se concluir que, em grande medida, o art. 311 do Decreto n. 9580 de 2018 praticamente repetiu o disposto já estabelecido em regulamentos anteriores e substanciado no mesmo diploma legal⁴. Da mesma forma, pode-se dizer que as discussões envolvendo os requisitos ou critérios (e limites) para a dedutibilidade das despesas operacionais mantiveram-se e atualizaram-se, mas sempre se centrando nas dificuldades de delimitação desses critérios em casos concretos.

Para Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso H. Higuchi, as despesas operacionais necessárias são aquelas nas condições previstas no supracitado dispositivo, isto é, “ (...) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, “são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”⁵.

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

³ 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.

⁴ “Despesas necessárias

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

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º](#)).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º](#)).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem”.

⁵ “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.

ou atividades empresariais⁶. É claro que, na prática, passou-se a diferentes discussões acerca dos limites ao poder de legislar para aceitar ou negar determinadas deduções a despesas⁷⁻⁸⁻⁹.

⁶ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Op.cit., p. 212-213.

⁷ 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.

⁸ 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.

⁹ 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 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.

Já para Marcelo Magalhães Peixoto, as despesas, que são “sacrifícios necessários para a obtenção de receitas de uma entidade (...)”, para serem dedutíveis, devem ser necessárias, usuais e normais – como prescreve o art. 311 do RIR/2018, e estar vinculadas a dois princípios: o da transparência e o princípio da causalidade.¹⁰

Os dois princípios foram referidos por Ricardo Lobo Torres¹¹, sobre as características das despesas dedutíveis (necessidade, usualidade, causalidade e transparência). A causalidade foi inspirada na doutrina de Klaus Tipke (que impede que o direito à dedução fique preso aos critérios de necessidade e usualidade, mas também à ética e à racionalidade do mercado. A transparência, está ligada à segurança jurídica, à escrituração e a à contabilidade das despesas¹².

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

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”.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Renovar, vol. IV, 2007, p. 130-132. Também consultada por: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Novo RIR. Aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018. Coord: JR, Jimir Doniak. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 483-497.

¹¹ “ 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.

¹² Idem, p. 130-132.

se trata de benefício legal”;¹³⁻¹⁴⁻¹⁵; b.1.) em geral, devem ser despesas usuais e normais no âmbito da atividade produtiva da empresa¹⁶⁻¹⁷; d) terceira regra: serem despesas comprovadas e devidamente escrituradas; d) quarta regra: serem deduzidas do período base competente¹⁸. Não pretendo avançar sobre casos específicos em que a dedutibilidade de despesas operacionais é questionada ou discutida, mas recomendando consulta às decisões jurisprudenciais e administrativas sobre essas hipóteses¹⁹.

Ademais, considerando os critérios acima, pode-se deduzir que o legislador possui certa liberdade para eleger quais são as despesas dedutíveis. Em outras palavras, o reconhecimento da dedutibilidade das despesas operacionais demanda o cumprimento de certos requisitos: ser a despesa necessária; ser, via de regra (mas admitindo exceções), a despesa normal ou usual no âmbito da atividade produtiva da empresa.

Aplicando tais conceitos ao pagamento de uma indenização, **entendo que se trata de despesa dedutível.**

Em sentido semelhante ao defendido aqui o seguinte precedente de lavra do voto vencedor manifestado Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga:

Numero do processo: 16561.720011/2021-27

Turma: Quarta Turma Extraordinária da Primeira Seção

Seção: Primeira Seção de Julgamento

¹³ 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.

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

¹⁷ Parecer Normativo CST 32/81, já mencionado.

¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-910.

¹⁹ Sobre o assunto, recomenda-se consultar os Acórdãos do CARF e da CSRF que tratam de diferentes situações envolvendo a dedutibilidade de despesas. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br>. Último acesso em 03/09/2023.

Data da sessão: Mon Apr 08 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Wed May 29 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2017 IRPJ e CSLL. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. MULTAS DECORRENTES DE ACORDO DE LENIÊNCIA. LEI ANTICORRUPÇÃO (LEI Nº 12.846/2013). DESPESAS INEVITÁVEIS E INAFASTÁVEIS. CONTINUIDADE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. **Pagamentos efetuados no contexto de acordo de leniência são considerados gastos inevitáveis e inafastáveis, necessários para a regularização e continuidade da atividade empresarial. Distinção entre o ato ilícito original e o acordo de leniência, que é instrumento jurídico lícito e incentivado pelo Estado.** Interpretação sistemática e teleológica da legislação tributária, incluindo o art. 299 do RIR/18, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, o art. 47 da Lei nº 4.506/64, e o art. 41, § 5º, da Lei nº 8.981/95. Reconhecimento da dedutibilidade dessas despesas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2017 BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS COMUNS AO IRPJ. A base de cálculo da CSLL, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, é o resultado do exercício (lucro líquido), antes do imposto de renda, ou seja, o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. As adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ para efeito de determinação do lucro real não são aplicáveis automaticamente para o fim de apuração da base de cálculo da CSLL, deve-se observar a norma específica para cada tributo. Nesse sentido às Instruções Normativas nº 390/2004 e nº 1700/2017. A admissão e/ou glosa de determinada despesa como operacional - necessária, usual e normal - repercute na apuração do lucro operacional que é comum para o IRPJ e a CSLL. Esse racional está em consonância com o art. 13 da Lei nº 9.249/1995, cujo teor determina que “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: [...]”. O referido art. 13 evidencia o vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos de dedutibilidade de despesas, o que justifica a ressalva no texto legal. MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO. Cancelados os créditos tributários que deram amparo à reapuração e lançamento da multa isolada, exoneram-se também as multas isoladas constituídas com base nos mesmos fatos.

Numero da decisão: 1004-000.137

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa de despesa referente à multa em acordo de leniência e, por decorrência, a multa isolada, vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior (Relator) e Fernando Beltcher da

Silva. Designado para redigir o voto vencedor Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga. (documento assinado digitalmente) Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator (documento assinado digitalmente) Itamar Artur Magalhães Alves Ruga – Redator Designado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Henrique Nimer Chamas, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

Nome do relator: EFIGENIO DE FREITAS JUNIOR

Da mesma forma que no caso de um acordo de leniência, o pagamento decorrente de uma sentença judicial ou de uma sentença arbitral se enquadra no conceito de despesa necessária à continuidade das atividades da empresa, razão pela qual dou provimento ao recurso nessa matéria.

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz