



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.722708/2014-58
ACÓRDÃO	1001-004.434 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPRESA BRASILEIRA DE SOLUCOES E SERVICOS EM TELEATENDIMENTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA. ART. 299 DO RIR/99.

As despesas dedutíveis são as necessárias, usuais e normais à atividade da empresa, devidamente comprovadas por documentação hábil e idônea, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar a dedutibilidade dos valores lançados como despesa operacional.

BRINDES. VEDAÇÃO LEGAL EXPRESSA. INDEDUTIBILIDADE MANTIDA.

Classificados pelo próprio contribuinte, em sua escrituração, como "brindes", os dispêndios correspondentes não são dedutíveis independentemente de prova de necessidade, por vedação legal expressa. A mera alegação recursal de que se trataria de "presentes a funcionários", desacompanhada de prova específica do vínculo com a atividade laboral ou de política de reconhecimento, não é suficiente para afastar a classificação contábil originária.

DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÕES PARA FUNCIONÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE.

Despesas incorridas com a realização de festa de confraternização 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.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. INOVAÇÃO EM RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. EFEITO DEVOLUTIVO RESTRITO.

A matéria expressamente não contestada na impugnação torna-se definitiva no âmbito administrativo, nos termos do art. 17 do Decreto nº

70.235/1972, não podendo ser reintroduzida no litígio pela primeira vez em sede de recurso voluntário, cujo efeito devolutivo é restrito à matéria efetivamente impugnada. Distingue-se dessa hipótese a simples juntada tardia de documentos comprobatórios de matéria já impugnada, essa sim admitida à luz do princípio da verdade material.

BENS DO ATIVO PERMANENTE. CUSTO DE SERVIÇO PRESTADO A TERCEIRO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE ATIVO PRÓPRIO.

Os valores despendidos com mão de obra e materiais empregados na execução de obrigação contratual de instalação em imóvel de terceiro, no âmbito de contrato de prestação de serviços, constituem custo do serviço prestado pelo próprio contribuinte, e não bem do ativo permanente a ser por ele ativado, ainda que a execução tenha sido subcontratada.

BENS DE PEQUENO VALOR. ART. 301 DO RIR/99. REQUISITOS ALTERNATIVOS.

Os requisitos previstos no art. 301 do RIR/99 para a dedução imediata do custo de aquisição de bem do ativo permanente — valor unitário não superior ao limite legal ou prazo de vida útil não superior a um ano — são alternativos, e não cumulativos, bastando o preenchimento de um deles para autorizar a dedução como despesa operacional.

BENFEITORIAS EM IMÓVEL PRÓPRIO OU DE TERCEIRO. OBRAS DE INSTALAÇÃO DE INFRAESTRUTURA. CUSTO A ATIVAR. DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO.

Os dispêndios com projetos de arquitetura, regularização predial e instalação de infraestrutura fixa (climatização, cabeamento estruturado) na sede do próprio contribuinte ou em imóvel de terceiro por ele ocupado, por apresentarem vida útil superior a um ano, devem ser ativados e depreciados ou amortizados, sendo vedada sua dedução imediata como despesa operacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado:

(1) por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, dele não conhecendo quanto aos itens A.3 (Multas não dedutíveis) e A.4 (Doações), por se tratar de matérias não impugnadas;

(2) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação ao item A.1 (Brindes);

(3) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação ao item A.2 (Despesas de Confraternização). Vencida a Conselheira Relatora Ana Cecília Lustosa Da Cruz (relatora), que dava provimento ao recurso voluntário. Designada a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva para redigir o voto vencedor;

(4) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário em relação ao item B.1 (Custos dos Serviços Prestados - Giffoni);

(5) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário em relação ao item B.2 (Material de Consumo);

(6) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário em relação ao item B.3 (Material Permanente de Pequeno Valor);

(7) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação ao item B.4 (Serviços Prestados por Empresa); e

(8) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação ao item B.5 (Manutenção de Prédios/Instalações).

Sala de Sessões, em 4 de agosto de 2026.

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ – Relator

Assinado Digitalmente

CÁRMEN FERREIRA SARAIVA – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, Reginaldo Cezar Cardoso, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto por EMPRESA BRASILEIRA DE SOLUÇÕES E SERVIÇOS EM TELEATENDIMENTO LTDA - EPP contra o Acórdão nº 03-90.049, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BSB em sessão de 06/03/2020, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve integralmente o crédito tributário de IRPJ (R\$ 75.230,60) e CSLL (R\$ 41.949,92), lançado por meio dos Autos de Infração de fls. 109/131, relativos ao ano-calendário de 2010, apurado pelo regime do Lucro Real Trimestral.

Conforme o Termo de Constatação (fls. 104/107), a fiscalização, no âmbito do MPF nº 00278-6/2013, iniciada em 26/08/2013, intimou a Recorrente a comprovar documentalmente os valores lançados nas contas do razão relativos a Custos/Despesas Operacionais do ano-calendário de 2010. Após análise da documentação apresentada, a fiscalização constatou duas categorias de irregularidades, no valor total de R\$ 223.359,68:

Grupo A — Despesas Operacionais Indedutíveis (R\$ 115.546,04), por caracterizarem mera liberalidade ou não comprovação de necessidade (art. 299 do RIR/99):

- A.1 – Conta nº 4.1.1.1.0006 (Brindes): R\$ 34.585,80;
- A.2 – Conta nº 5.1.2.9.0024 (Despesas de Confraternização): R\$ 60.095,21;
- A.3 – Conta nº 5.1.6.1.0002 (Multas não dedutíveis): R\$ 1.319,59;
- A.4 – Conta nº 5.2.1.1.0040 (Doação): R\$ 19.545,44, por ausência de comprovação da utilidade pública da entidade beneficiária (Associação Presbiteriana de Assistência Social — APAS).

Grupo B — Bens do Ativo Permanente lançados indevidamente como Custos/Despesas (R\$ 107.813,64), por deverem ser ativados nos termos do art. 301 do RIR/99:

- B.1 – Conta nº 4.1.1.1.0001 (Custos dos Serviços Prestados): R\$ 25.000,00, pago à empresa Giffoni Lopes Obra Civil Informática e Manutenção Ltda., por serviços de instalação no Instituto Médico Legal Afrânio Peixoto (IMLAP);
- B.2 – Conta nº 5.1.2.5.0002 (Material de Consumo): R\$ 23.373,90, relativos a materiais de instalação e materiais elétricos diversos (quadro elétrico, cabos, baterias, quadro de comando);
- B.3 – Conta nº 5.1.2.5.0004 (Material Permanente de Pequeno Valor): R\$ 16.605,60, referente à aquisição de 60 cadeiras giratórias, ao valor unitário de R\$ 276,76;
- B.4 – Conta nº 5.1.2.7.0001 (Serviços Prestados por Empresa): R\$ 16.538,14, sendo R\$ 7.200,00 pagos à Atlon Empreendimentos e Participações Ltda. (projeto de arquitetura) e R\$ 9.338,15 pagos à Insight Arquitetura e Construções Ltda. (projeto para legalização predial);
- B.5 – Conta nº 5.1.3.2.0001 (Manutenção de Prédios/Instalações): R\$ 26.296,00, sendo R\$ 6.280,00 pagos à Refrigeração Fluminense Ltda. (instalação de ar condicionado) e R\$ 20.016,00 pagos à AGS Reformas Ltda. (cabeamento estruturado e serviços de telefonia).

Cientificada dos Autos de Infração em 31/03/2014, a Recorrente apresentou Impugnação em 29/04/2014 (fls. 151/156), contestando exclusivamente os itens A.1, A.2 e B.1 a B.5. Quanto aos itens A.3 (Multas não dedutíveis) e A.4 (Doações), a Impugnante nada contestou, informando pretender quitá-los por meio de parcelamento a ser requerido, e também não se manifestou quanto à multa de ofício e demais acréscimos legais.

A DRJ/BSB julgou improcedente a Impugnação, por unanimidade, com os seguintes fundamentos centrais: (i) os itens A.3 e A.4 constituem matéria não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972; (ii) quanto às demais despesas do Grupo A, a Recorrente não demonstrou de forma inequívoca a necessidade dos gastos para a atividade empresarial, sendo insuficiente a mera comprovação documental do dispêndio; e (iii) quanto ao Grupo B, os bens e serviços em questão enquadram-se nas hipóteses do art. 301 do RIR/99, devendo ser ativados e não deduzidos como despesa operacional.

Cientificada do Acórdão da DRJ, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, tempestivo segundo suas próprias razões (prazo iniciado em 05/08/2020 e encerrado em 03/09/2020, tendo sido protocolado em 02/09/2020), impugnando os seguintes pontos:

- Brindes (A.1): argumenta que os itens adquiridos (agendas, blocos ecológicos, canetas biodegradáveis, bombons e eletrodomésticos) eram dados como presentes a funcionários em eventos de confraternização, e não como brindes a clientes ou fornecedores;
- Despesas de Confraternização (A.2): sustenta que tais despesas, por serem periódicas (mensais) e voltadas à integração dos colaboradores, não configuram liberalidade, mas despesa necessária, invocando precedentes do CARF (Acórdãos nºs 1201-003.350 e 1201-001.429);
- Doação (A.4): embora reconheça não ter impugnado esse item na fase anterior, requer seu conhecimento em nome do princípio da verdade material, sustentando que a utilidade pública da entidade beneficiária (APAS) está reconhecida por leis estadual e municipal e que, de todo modo, a hipótese se enquadraria na exceção do art. 365, II, "c", do RIR/99, invocando precedente do CARF (Acórdão nº 1301-001.958) sobre a admissibilidade de novos documentos após a impugnação;
- Custos dos Serviços Prestados (B.1) e Material de Consumo (B.2): sustenta que tais valores correspondem a mão de obra subcontratada (Giffoni) e materiais aplicados na execução de contrato de prestação de serviços de instalação de sistema de telecomunicações firmado com a Secretaria de Estado de Obras do Rio de Janeiro, no Instituto Médico Legal Afrânio Peixoto (IMLAP), tratando-se de custo do serviço prestado pela própria Recorrente, e não de bem do seu ativo permanente;
- Material Permanente de Pequeno Valor (B.3): sustenta que os requisitos do art. 301 do RIR/99 (valor unitário ou vida útil) são alternativos, não cumulativos, e que, sendo o valor unitário das cadeiras (R\$ 276,76) inferior ao limite legal de R\$ 326,61, a dedução seria cabível independentemente da vida útil do bem;

- Serviços Prestados por Empresa (B.4) e Manutenção de Prédios/Instalações (B.5): sustenta que se trata de despesas necessárias com benfeitorias e regularização predial em imóvel de terceiro locado pela Recorrente e em sua sede, requerendo, subsidiariamente, caso mantida a classificação como ativo, a autorização para depreciação/amortização dos valores.

Ao final, requer o acolhimento integral do recurso, para anular os Autos de Infração de IRPJ e CSLL.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

1. Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, segundo os elementos apresentados pela própria Recorrente, e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço, ressalvado o exame específico da matéria não impugnada, tratado a seguir.

Quanto ao item A.3 (Multas não dedutíveis, R\$ 1.319,59), a Recorrente sequer o menciona no Recurso Voluntário, de modo que a matéria permanece incontroversa e definitiva, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Quanto ao item A.4 (Doações, R\$ 19.545,44), a própria Recorrente reconhece, expressamente, não o ter impugnado na fase anterior (item 5.6 do Recurso). Busca, agora, sua apreciação em sede de Recurso Voluntário, invocando o princípio da verdade material e o precedente firmado no Acórdão CARF nº 1301-001.958.

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto. O precedente invocado trata de hipótese distinta: a admissibilidade de novos documentos comprobatórios, juntados após a impugnação, em relação a matéria que já havia sido objeto de impugnação tempestiva — o que se distingue, com nitidez, da hipótese destes autos, em que o item não foi impugnado em momento algum, tendo a própria Recorrente manifestado, na peça impugnatória, sua intenção de quitar o débito por parcelamento. Trata-se, portanto, de matéria expressamente não contestada, que se torna definitiva na esfera administrativa por força do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, e cujo reexame em sede de Recurso Voluntário é vedado, sob pena de descaracterizar o efeito devolutivo do recurso — que se limita à matéria efetivamente devolvida pela decisão de primeira instância — e de suprimir uma instância de julgamento sobre questão até então incontroversa. O

princípio da verdade material não se presta a reabrir litígio sobre matéria que o próprio contribuinte, de forma inequívoca, deixou de contestar.

Assim, não conheço do Recurso Voluntário quanto aos itens A.3 e A.4, que permanecem mantidos por ausência de impugnação tempestiva.

2. Do mérito

2.1. GRUPO A (despesas operacionais)

Consoante narrado, a lide versa sobre a glosa de despesas deduzidas na apuração do lucro real (IRPJ e CSLL) do ano-calendário de 2010. A fiscalização segregou as glosas em dois grupos: (A) despesas operacionais indedutíveis e (B) bens do ativo permanente lançados indevidamente como despesas.

Acerca dos brindes, sustenta a Recorrente que *as notas fiscais acostadas à impugnação de fls. referem-se a valores gastos com agendas, blocos ecológicos, canetas biodegradáveis, bombons e eletrodomésticos, dados, com habitualidade, como presentes aos funcionários em ambientes de confraternização e não como brindes.*

No tocante às confraternizações, *por se tratar de uma empresa de call center, de mão-de-obra intensiva, a RECORRENTE realiza confraternizações mensais com seus funcionários, para celebrar os aniversariantes, festa de aniversário da empresa e festa de fim de ano (DOC. 2), com o intuito de promover a integração entre seus colaboradores, a fim de alcançar uma melhor produtividade.*

Assim, alega a Recorrente que as despesas **foram necessárias e não apenas mera liberalidade.**

A dedutibilidade das despesas operacionais submete-se aos rigorosos critérios do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999, Decreto nº 3.000/99), reproduzindo o art. 47 da Lei nº 4.506/1964. Para ser dedutível, a despesa deve ser concomitantemente: **necessária à atividade da empresa, usual/normal no ramo de negócio, e devidamente comprovada.**

No que concerne aos brindes, a despeito do esforço argumentativo, a Lei nº 9.249/1995, em seu art. 13, inciso VII, veda expressamente a dedução de despesas com brindes como segue:

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:

VII - das despesas com brindes.

Trata-se de vedação objetiva, de modo que a legislação não faz distinção quanto à finalidade do brinde ou ao seu destinatário (se clientes, fornecedores ou empregados).

Além disso, a própria Recorrente classificou os dispêndios em conta contábil especificamente denominada "Brindes". A alegação recursal de que se trataria, na realidade, de presentes distribuídos a funcionários em eventos de confraternização — o que poderia, em tese, afastar a vedação legal específica a brindes, mas exigiria prova de vínculo com a relação de trabalho ou com política formal de reconhecimento, apta a afastar o caráter de mera liberalidade — não veio acompanhada de elementos probatórios específicos nesse sentido, tais como critérios de distribuição, relação de beneficiários ou vinculação a programa de incentivo. A simples reclassificação narrativa, em sede recursal, sem lastro documental correspondente, não é suficiente para infirmar a classificação contábil originária feita pela própria Recorrente.

Portanto, não assiste razão à Recorrente nessa parte.

Sobre as despesas relativas a festas mensais de aniversariantes, festa de fim de ano e aniversário da empresa, a Recorrente defende que, por ser uma empresa de *call center* (mão-de-obra intensiva), tais eventos são necessários para manter a motivação e produtividade, não configurando mera liberalidade.

Quanto a este item, a Recorrente logrou demonstrar, por meio do livro razão analítico (fls. 173/174 e 187/189) e de nota fiscal exemplificativa (fl. 197), que os dispêndios ocorreram de forma periódica ao longo de todos os meses do ano-calendário de 2010, em harmonia com a alegação de que se tratam de celebrações mensais de aniversariantes, aniversário da empresa e festa de fim de ano — prática compatível com o perfil de empresa de *call center*, de mão de obra intensiva. A jurisprudência do CARF, corretamente citada pela Recorrente (Acórdão nº 1201-003.350, Rel. Gisele Barra Bossa, j. 10/12/2019; Acórdão nº 1201-001.429, Rel. João Carlos de Figueiredo Neto, j. 04/05/2016), reconhece que despesas dessa natureza, quando usuais, periódicas e de valor razoável, não constituem mera liberalidade, mas despesa necessária nos termos do art. 299 do RIR/99, por contribuírem para a melhoria do ambiente de trabalho e o incremento da produtividade.

Embora a matéria seja controvertida, convém mencionar jurisprudência desse Conselho no sentido de reconhecer que as festas de confraternização de fim de ano, por contribuírem para a melhoria do ambiente de trabalho e aumento da produtividade, não constituem mera liberalidade. Tais gastos, desde que em valores razoáveis e direcionados à generalidade dos empregados, são considerados despesas normais e usuais, preenchendo os requisitos do art. 299 do RIR/1999.

Nesse sentido, convém citar o Acórdão 1201-005.783, do qual se extrai a ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Data do fato gerador: 31/12/2003 LUCRO REAL. CONFRATERNIZAÇÃO DE FIM DE ANO. DESPESA NECESSÁRIA. DEDUTIBILIDADE. 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. 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, as despesas com confraternização de fim de ano são necessárias para tal finalidade, sendo dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

Sob a mesma perspectiva, faz-se pertinente citar o voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli que, embora vencido, expressa, de forma coerente, posição ora adotada:

A controvérsia diz respeito à dedutibilidade ou não de despesas incorridas pela contribuinte com confraternização de funcionários, correspondente, nessa situação, à assunção de gastos com uma festa junina e uma festa de final de ano. Mais precisamente, a dúvida que se coloca é a seguinte: estes tipos de dispêndios de gastos são frutos de mera liberalidade (inedutíveis, portanto) ou possuem natureza de despesa operacional (dedutíveis). Pois bem. A regra geral de dedutibilidade de despesas está prevista no artigo 47, da Lei no 4.506/19644, in verbis: 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 ineditíveis, salvo se o contribuinte provar eventual erro de escrita. (ii) necessidade - a despesa é necessária (operacional) quando atrelada à prática de atividades empresariais e/ou formação do lucro⁵.

Para Ricardo Lobo Torres⁶, as despesas podem ser deduzidas se puderem se caracterizar como causa do aumento de receita ou ainda se tiverem por intuito promover o desenvolvimento da atividade empresarial. A necessidade 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 revela a partir da pertinência da despesa com atos ou negócio subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que o contribuinte ou suas atividades estejam inseridos. No “dia-a-dia”, porém, a aferição da necessidade não raramente acaba se sujeitando à subjetividade do aplicador, que inclusive muitas vezes se coloca indevidamente na posição de administrador da empresa, intervindo 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 Machado⁷, quando assim se manifestou: 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 o sistema jurídico estipula critérios objetivos que deveriam vincular o intérprete, prescrevendo que despesas dedutíveis são todas aquelas ligadas de alguma forma à operação da empresa ou à manutenção da sua fonte produtora, ou seja, gastos da empresa para a própria empresa. Como bem notou Humberto Ávila⁸, 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 diversa, sem incorrer na despesa controvertida ou efetuar-lá 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. Nessa linha de raciocínio, a necessidade leva em conta não só a causa jurídica da despesa ou a sua vinculação com uma obrigação legal ou contratual que demande o seu pagamento, mas principalmente a existência, efetiva ou em potencial, de alguma contrapartida para a empresa, como um resultado econômico, visibilidade no mercado, credibilidade com fornecedores, fidelização de clientela, restabelecimento da marca, continuidade da operação etc. Caso contrário, ou seja, quando a despesa for incorrida por mero ato de liberalidade, aí ela é indedutível, na linha do que expõe Ricardo Mariz de Oliveira⁹: (...) 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.

(iii) usualidade ou normalidade – trata-se de expressão que nem precisaria constar na lei, afinal o requisito da necessidade já é suficiente para aferir a dedutibilidade ou não. Não obstante, consolidou-se que despesa usual ou normal é aquela inerente ao negócio explorado, não podendo tais termos serem confundidos com habitualidade, como bem alertou Luís Eduardo Schoueri¹⁰: Usual, importa deixar claro, não é necessariamente algo que ocorre com frequência. Do contrário, obstar-se-ia a criatividade da despesa empregada para, por exemplo, promover a venda de uma mercadoria. Seria absurdo dizer que qualquer inovação, por seu próprios caráter de inédito (portanto, não frequente), seria indedutível. Ao contrário, a empresa pode incorrer em despesa inusual justamente para levá-la. O fato de o critério da usualidade estar atrelado ao “tipo de transações, operações ou atividades da empresa” não obsta despesas incomuns para esse ramo. O reconhecimento de sua normalidade não está atrelado à maior ou menor frequência com que se efetua uma despesa, mas guarda relação com o objeto da empresa. (iv) comprovação - a dedução da despesa demanda o seu registro na contabilidade, a débito da conta de resultado, devendo ainda estar suportada com base em prova que identifique a sua efetiva natureza, nos termos do artigo 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598/11 . Feitas essas considerações, é importante ainda frisar que a dedução de despesa operacional não corresponde a uma vantagem ou um benefício fiscal, constituindo ela, na realidade, um direito legítimo do contribuinte em face da própria materialidade do IR (renda líquida).

Nesse contexto, uma vez cumpridos referidos requisitos, isto é, sendo a despesa (i) não computada como custo, (ii) necessária, (iii) usual ou normal e (iv) passível de comprovação, em tese não há que se falar em glosa. Dizemos “em tese” porque juntamente com a regra geral de dedutibilidade, ainda existem na legislação outras previsões específicas (muitas delas, sim, figurando como benefícios fiscais) que permitem ou reconhecem a dedutibilidade (total ou parcial) ou a indedutibilidade de dispêndios determinados, previsões estas que, em face do princípio da especificidade das normas, em síntese se sobrepõem à regra geral¹² . Não é o caso de despesas com confraternizações de funcionários, que não possuem regramento específico, devendo a sua dedutibilidade ser analisada à luz da regra geral e de acordo com cada situação fática. Nessa situação particular, considerando que restou demonstrado que estamos diante de despesas incorridas com duas festas de confraternização dos funcionários no ano fiscalizado (festa junina e festa de fim de ano), não envolvendo qualquer alegação de restrição de empregados ou favorecimento de Terceiros, me parece até lógico o enquadramento deste dispêndio enquanto um evento corporativo, ou seja, de um gasto da empresa para a própria empresa. Ora, eventos dessa natureza têm por finalidade integrar os funcionários, motivar o staff e estreitar os relacionamentos dos funcionários, revelando-se inclusive ato praticado no exercício da própria função social de uma empresa. Daí a operacionalidade do dispêndio. Ainda que uma confraternização possa, numa leitura não técnica, revelar um, digamos, benefício pessoal dos funcionários participantes, que

“dançam, comem e bebem” nas festas à custa do empregador, esta “vantagem indireta” não tem o condão de desvincular a verdadeira causa do evento, que é a relação de trabalho e o desenvolvimento do próprio ambiente profissional. (...).

Dessa forma, dou **provimento** ao recurso neste ponto, apenas para afastar a glosa referente às despesas de confraternização.

2.2. Do GRUPO B (bens do ativo permanente)

Sustenta a Recorrente, empresa de call center, *que celebrou com a Secretaria de Estado de Obras do Rio de Janeiro (“Secretaria”), 11.09.2009, contrato para a prestação de serviços de implantação de sistema integrado de telecomunicações e automação predial no novo Instituto Médico Legal Afrânio Peixoto no Estado do Rio de Janeiro – IMLAP (de fls. 200/207).*

E acrescenta que, *para a execução do referido contrato, a RECORRENTE contratou a empresa GIFFONI & LOPES OBRA CIVIL INFORMÁTICA E MANUTENÇÃO LTDA. (GIFFONI”), que, de acordo com a sua nota fiscal emitida em 12.11.2010, prestou serviços de instalação no IMLAP. Contudo, as autoridades fiscais glosaram as despesas referentes à prestação de serviço de instalação.*

Aduz a Recorrente que *os bens listados pelas autoridades fiscais como sendo bens do ativo permanente, na realidade, são materiais de instalação, materiais elétricos diversos, tais como quadro elétrico, cabos, baterias e quadro de comando, todos adquiridos pela RECORRENTE (vide notas fiscais de fls. 212/215), para serem fornecidos na obra do IMLAP, conforme explicado no item acima, constituindo, portanto, despesa necessária à manutenção das atividades da RECORRENTE.*

Sobre o material permanente de pequeno valor, assevera a Recorrente que *o valor glosado pelas autoridades fiscais diz respeito à aquisição de 60 cadeiras, no valor unitário de R\$ 276,76, para utilização pelos colaboradores da RECORRENTE no regular exercício de suas atividades. Embora a correspondente nota fiscal seja de R\$ 16.605,60 (fls. 217), cada bem adquirido custa menos do que R\$ 326,61, razão pela qual a situação em comento enquadra-se na exceção do RIR/99.*

Acerca dos serviços prestados pela empresa, sustenta a Recorrente que *as notas fiscais apontadas pela Fiscalização, emitidas pelas empresas ATLON EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. (ATLON) se refere à realização de reformas no prédio sede da empresa. Trata-se de uma despesa realizada no estabelecimento sede da RECORRENTE, para manutenção do imóvel alugado da ATLON, conforme contrato de locação firmado em 1º de setembro de 2009 (fls. 226/233), relativa à obras para instalação de data center, consoante croquis de fls. 234/235 (DOC. 7), em que funciona a sede da sociedade.*

Além disso, sobre a manutenção dos prédios, a Recorrente alega que *as despesas de instalação de refrigeradores e de execução de serviços de cabeamento estruturado e de telefonia em call center, nas dependências da RECORRENTE, são referentes às obras de preparação da sua sede.*

Sobre os Custos dos Serviços Prestados (B.1, R\$ 25.000,00) e Material de Consumo (B.2, R\$ 23.373,90). Ambos os itens dizem respeito a valores despendidos pela Recorrente — com mão de obra subcontratada (Giffoni Lopes) e com materiais de instalação e elétricos — na execução de contrato de prestação de serviços de implantação de sistema integrado de telecomunicações e automação predial, firmado com a Secretaria de Estado de Obras do Rio de Janeiro, tendo por objeto instalações no Instituto Médico Legal Afrânio Peixoto (IMLAP) — bem público de titularidade de terceiro, estranho ao patrimônio da Recorrente. Nessas circunstâncias, os valores em questão não representam aquisição de bem do ativo permanente da Recorrente — que dele não se torna proprietária, usuária ou possuidora —, mas sim custo diretamente vinculado à prestação do serviço contratado, cuja contrapartida é a receita auferida no âmbito do próprio contrato com a Secretaria. Tratando-se de custo do serviço prestado a terceiro, e não de bem do ativo permanente da Recorrente, não se aplica a regra de ativação do art. 301 do RIR/99. Portanto, dou provimento a estes itens.

Acerca do Material Permanente de Pequeno Valor (B.3, R\$ 16.605,60), observa-se que o art. 301 do RIR/99 estabelece que o custo de aquisição de bem do ativo permanente poderá ser deduzido como despesa operacional "se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano" — hipóteses unidas pela conjunção alternativa "ou", e não pela conjunção aditiva "e". A interpretação do Acórdão recorrido, no sentido de que os requisitos seriam cumulativos, não encontra amparo na literalidade do dispositivo. No caso concreto, restou incontroverso que o valor unitário das cadeiras adquiridas (R\$ 276,76) é inferior ao limite legal então vigente (R\$ 326,61), o que basta, por si só, para autorizar a dedução imediata como despesa operacional, independentemente do prazo de vida útil do bem. Desse modo, dou provimento a este item.

No que se referem aos Serviços Prestados por Empresa (B.4, R\$ 16.538,14) e Manutenção de Prédios/Instalações (B.5, R\$ 26.296,00), diversamente dos itens B.1 e B.2, estes dispêndios — projeto de arquitetura e regularização predial (Atlon e Insight) e instalação de infraestrutura fixa de climatização, cabeamento estruturado e telefonia (Refrigeração Fluminense e AGS Reformas) — referem-se a benfeitorias e instalações realizadas em imóveis efetivamente ocupados pela própria Recorrente (sede e estabelecimento locado), das quais a Recorrente é a beneficiária direta e contínua, e não a mero prestador de serviço a terceiro. Tais dispêndios, por sua natureza de obras de infraestrutura com vida útil tipicamente superior a um ano, amoldam-se à regra geral de ativação prevista no art. 301 do RIR/99, não se cogitando, a rigor, de dedução imediata como despesa operacional do período — nem mesmo quanto às benfeitorias em imóvel de terceiro locado, as quais, ainda que não gerem direito de retenção ou indenização perante o locador, devem ser registradas no ativo imobilizado e amortizadas ao longo do prazo de sua

utilização. Mantenho, assim, a glosa. Acolho, contudo, o pedido subsidiário formulado pela Recorrente (itens 9.7 e 10.3 do Recurso), para determinar que os valores sejam ativados e depreciados/amortizados a partir do ano-calendário de 2010, conforme as taxas aplicáveis, cabendo à unidade de origem a apuração dos respectivos encargos dedutíveis em cada período subsequente.

3. Da conclusão

Diante do exposto, voto em conhecer parcialmente do recurso voluntário — dele não conhecendo quanto aos itens A.3 (Multas não dedutíveis) e A.4 (Doações), por se tratar de matéria não impugnada — e, quanto ao mérito das matérias conhecidas, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para reformar o Acórdão nº 03-90.049 da 2ª Turma da DRJ/BSB nos seguintes termos:

- a) cancelar a glosa do item A.2 (Despesas de Confraternização, R\$ 60.095,21), reconhecendo sua dedutibilidade;
- b) manter, por ausência de conhecimento, os itens A.3 (R\$ 1.319,59) e A.4 (R\$ 19.545,44);
- c) cancelar a glosa dos itens B.1 (R\$ 25.000,00) e B.2 (R\$ 23.373,90), por se tratar de custo do serviço prestado, e não de bem do ativo permanente;
- d) cancelar a glosa do item B.3 (R\$ 16.605,60), por aplicação do art. 301 do RIR/99 em sua interpretação correta (requisitos alternativos);
- e) manter a glosa dos itens B.4 (R\$ 16.538,14) e B.5 (R\$ 26.296,00) quanto à dedução imediata, determinando, porém, a ativação e depreciação/amortização dos respectivos valores a partir do ano-calendário de 2010.

Determino, por fim, que a unidade de origem promova a recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por trimestre de apuração, em cumprimento aos termos deste voto, exonerando-se a parcela do crédito tributário correspondente às glosas ora canceladas, mantida a parcela remanescente, com os respectivos encargos legais.

Resumo do resultado por item

Item glosado	Valor (R\$)	Resultado do voto
A.1 – Brindes	34.585,80	Mantida a glosa
A.2 – Despesas de Confraternização	60.095,21	Provido (dedutível)
A.3 – Multas não dedutíveis	1.319,59	Não conhecido (matéria não impugnada)
A.4 – Doações	19.545,44	Não conhecido (matéria não impugnada)
B.1 – Custos dos Serviços Prestados (Giffoni)	25.000,00	Provido (custo, não ativo)
B.2 – Material de Consumo	23.373,90	Provido (custo, não ativo)
B.3 – Material Permanente de Pequeno Valor	16.605,60	Provido (art. 301 RIR/99)

B.4 – Serviços Prestados por Empresa	16.538,14	Mantida a glosa; concedida amortização
B.5 – Manutenção de Prédios/Instalações	26.296,00	Mantida a glosa; concedida depreciação

Assinado Digitalmente

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ

VOTO VENCEDOR

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, redatora designada

A despeito de bem fundamentado voto da Ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para divergir especificamente em relação ao item A.2 - Despesas de Confraternização.

Consta no Acórdão da 2ª Turma da DRJ/BSB nº 03-90.049, de 06 de março de 2020, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Os custos e as despesas operacionais efetuadas pelas pessoas jurídicas podem ser dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real, mas faz-se mandatória a comprovação da dedutibilidade dos valores lançados como despesa operacional.

No caso das despesas glosadas do grupo A, o artigo 299 do RIR/99 estabelece as condições para que as despesas operacionais sejam dedutíveis na determinação do lucro real, verbis:

Decreto 3.000/99

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. (grifos acrescidos)

O Parecer Normativo CST no 32/1981 traz a definição de despesa necessária, quando determina que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela operação das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

Resta, portanto, esclarecer de que forma se dará a comprovação das despesas operacionais dedutíveis. Vejamos o que diz a seção de Perguntas e Respostas da DIPJ 2011, [...]. Neste ponto, importa invocar o dever do contribuinte em comprovar documentalmente as operações que onerem o resultado de sua atividade. Os arts. 251, 264 e 276 do RIR/99, assim dispõem:

Decreto 3.000/99

022 Quais são as despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real?

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Excluem-se desse conceito os dispêndios representativos de inversões ou aplicações de capital e aqueles expressamente vedados pela legislação fiscal. Essas despesas operacionais devem, ainda, estar devidamente suportadas por documentos hábeis e idôneos a comprovarem a sua natureza, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação etc. (grifos acrescidos)

O artigo 923, do RIR/99, por sua vez, estabelece que: “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”. (grifos acrescidos).

Basicamente, tem-se, então, que são três os requisitos que habilitam determinado gasto a ser considerado como despesa operacional dedutível:

- (i) o gasto tenha sido incorrido e a empresa já tenha usufruído dos bens e serviços adquiridos;
- (ii) o gasto deve ser necessário ou útil para a manutenção da atividade da empresa e, além disso, deve ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada pela empresa; e
- (iii) o gasto deve ser adequadamente comprovado, na forma de norma imperativa específica ou, na falta desta, por todos os meios admitidos pelo ordenamento jurídico.

A escrituração pura e simples de um fato não lhe dá o grau de certeza absoluta; é preciso, acima de tudo, que fique provada sua ocorrência, por intermédio de documentos hábeis e idôneos. Sujeitam-se, pois, à comprovação, sob pena de glosa dos valores registrados, todas as operações realizadas pela pessoa jurídica.

Decreto 3.000/99

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 20., e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25). (....)

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n.º 486, de 1969, art. 4º).(...)

Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 923 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9o).

No caso em tela, entretanto, diferentemente do que afirma a Impugnação, entendemos que dentre os três requisitos que habilitam determinado gasto a ser considerado como despesa operacional dedutível, está-se a discutir: (i) se a empresa usufruiu dos bens e serviços pagos; e (ii) se os gastos são necessários, usuais e úteis; e (iii) se estão devidamente comprovados.

No aspecto de usufruto dos serviços, o TC de fls. 104 a 108 é próspero em demonstrar a ausência de documentos aptos a comprovar a dedutibilidade dos gastos.

Diga-se ainda que não há força probatória na simples juntada de documentos, sendo necessária a demonstração do efeito extintivo ou modificativo que estes possam produzir na apuração do tributo, mormente, não ser possível tipificar um gasto como indedutível sem que se materialize a sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade, para se confirmar, exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo desnecessário, inusual ou anormal.

Tal entendimento vai ao encontro da mais serena jurisprudência administrativa, conforme se depreende do seguinte julgado exarado pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, do Colendo CARF (grifei):

DESPESA NECESSÁRIA. COMPROVAÇÃO. ART. 299, RIR/1999. NOTAS FISCAIS GENÉRICAS. A apresentação de notas fiscais genéricas é insuficiente para afastar a glosa de despesa, pois não atesta a sua necessidade, usualidade e normalidade, na forma exigida pelo artigo 299, do RIR/1999. CARF/CSRF/Acórdão nº 9101-003.010, de 08/08/2017, publicado em 10/11/2017.

Nesse caminhar, cumpre esclarecer a perfeita adequação, no caso concreto, das decisões proferidas pelo CARF.

No caso sob exame, desde a fase do procedimento de auditoria, a contribuinte foi intimada a comprovar os dispêndios e a natureza (dedutibilidade) das despesas posteriormente glosadas.

Logo, para materializar êxito no seu pleito pretendido, a Impugnante deveria, como muito bem entendeu quando da sua impugnação, ter comprovado que tais despesas eram necessárias à atividade da empresa e usuais ou normais ao tipo de operação desempenhada.

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

Ademais, há que se diferenciar duas situações fáticas que podem ocorrer com relação a despesas indedutíveis. Primeiro, a hipótese da despesa efetivamente comprovada e que seja indedutível por força de lei, como uma despesa com brinde, em que, embora comprovada que houve a compra dos brindes, ela simplesmente não é dedutível por força do art. 13 da Lei 9.249/95. A segunda hipótese é a de um dispêndio (saída de caixa) que embora escriturado como despesa e lastreado em notas fiscais, o contribuinte não consegue demonstrar sua necessidade para os fins da empresa, trata-se de uma despesa não necessária.

Dessa forma, as despesas reunidas no Grupo A, devem ser consideradas não necessárias para a atividade, pois não restou demonstrada de forma inequívoca se era necessário para a atividade empresarial.

Ademais, cabe citar o precedente do CARF consubstanciado no Acórdão da 1ª Turma da CSRF nº 9101-006.110, de 12.05.2022, cujos fundamentos adoto como razões de decidir (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÕES PARA FUNCIONÁRIOS. 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. [...]

Voto Vencedor [...]

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 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 Silva¹⁵ 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.

Como se observa, o conceito de necessidade exprime o indispensável, o imprescindível, sendo mais restrito e, certamente, distinto das ideias 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, contrário 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 consequente 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.

Neste mesmo sentido, cabe mencionar precedentes da 1ª Turma da CSRF:

Acórdão nº 9101-007.134, de 04.09.2024:

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 nº 9101-007.127, de 04.09.2024:

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 nº 9101-006.162, de 10.06.2022:

DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÕES PARA FUNCIONÁRIOS. 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.

Em assim sucedendo, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

ACÓRDÃO 1001-004.434 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 18470.722708/2014-58

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva

DOCUMENTO VALIDADO