



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19311.720353/2014-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.516 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS
Recorrente NATURA LOGISTICA E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: **2011, 2012**

NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEFICIÊNCIA NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. PREJUÍZO À DEFESA. INOCORRÊNCIA. CONJUNTO PROBATÓRIO ADEQUADO. CLAREZA DE FUNDAMENTOS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

A nulidade do lançamento de ofício, sob o argumento de violação ao art. 142 do CTN diante da suposta carência de investigação e esforços da Fiscalização na identificação da matéria tributável, não se sustenta quando verificada a adequada instrução da Autuação, constando no TVF a conclusão de sua análise técnica, bem como fundamentação jurídica clara.

Quando alegado, o prejuízo à defesa do contribuinte precisa ser objetivamente demonstrado para implicar em nulidade do lançamento procedido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2011, 2012**

DESPESAS DEDUTÍVEIS. CONFRATERNIZAÇÃO AO FINAL DO ANO E CLUBE DE LAZER DESTINADOS A FUNCIONÁRIOS. PRESCINDIBILIDADE OPERACIONAL. INDEDUTIBILIDADE.

Os gastos com festas intracorporativas e com a manutenção de clube de lazer destinado aos empregados, ainda que demonstrem possuir certo valor empresarial estratégico, não se enquadram na autorização de dedução contida no art. 299 do RIR/99, a qual, primordialmente, exige a necessidade operacional do dispêndio.

O conceito de *necessidade* não se confunde com utilidade, vantagem ou benefício. O simples fato da despesa não ser alheia à empresa é insuficiente para lhe atribuir vinculação às suas atividades transacionais e operacionais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: **2011, 2012**

BASE DE CÁLCULO. ART. 299 RIR/99. APLICABILIDADE. IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Ainda que o IRPJ e a CSLL possuam bases de cálculo distintas, especificamente a norma contida no art. 299 do RIR/99 é aplicável na apuração da CSLL devida.

Decorrendo a exigência de CSLL de elementos que igualmente fundamentaram o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão para ambos os tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1150 a 1235) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte/MG (fls. 1133 a 1145) que manteve integralmente as Autuações sofridas pelo Contribuinte (fls. 803 a 864), rejeitando os termos da Impugnação apresentada (fls. 870 a 1107).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012, em face da empresa NATURA LOGÍSTICA E SERVIÇOS LTDA, pertencente ao Grupo Natura, sendo a responsável pela logística, serviços gerais de *backoffice*, gestão de recursos humanos e desenvolvimento de novas tecnologias.

A acusação fiscal que sustenta as Autuações se resume à dedução indevida de despesas com *eventos de confraternização e clube para funcionários*, cujos valores estão registrados nas contas contábeis 0000330228 – *Festa e Confraternização* e 0000330221 – *Clube Natura*.

Não há questionamentos sobre a documentação e registro de tais despesas, seu montante ou mesmo sua efetiva ocorrência, resumindo-se a fundamentação fiscal à demonstração de serem tais dispêndios *desnecessários* à atividade empresarial da Recorrente, afastando-se da autorização contida no art. 299 do RIR/99. Traz-se no TVF (fls. 516 a 526) julgados deste E. CARF sobre o tema e breve argumentação referente a PIS e COFINS, que mostra-se alheia à presente contenda.

Cientificado das Autuações, o Contribuinte ofereceu Impugnação, alegando, em suma, que:

- *A lavratura dos autos de infração ora impugnados decorreu, única e exclusivamente, da equivocada e obsoleta visão da fiscalização de que as despesas operacionais com eventos de confraternizações e com clube social "Clube Natura" seriam meras liberalidades da Impugnante.*

- *Há flagrante violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, porque as despesas incorridas são necessárias, tendo*

em vista, inclusive, a noção atual da função social das empresas e o seu papel desempenhado em sociedade.

- Não foi intimada para explicitar ou prestar maiores esclarecimentos sobre os eventos de confraternizações e também sobre a função do “Clube Natura”.

- Algumas dessas despesas estavam relacionadas a eventos para promoção dos produtos do Grupo Natura, tratando-se de despesas com a intermediação de negócios, cuja dedutibilidade é assegurada, consoante parecer Normativo CST nº 322, de 05/07/1971.

*- Nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a fiscalização tem o **dever** de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador e de identificar corretamente a matéria tributável, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização das diligências que entender necessárias, inclusive, com a intimação do contribuinte para apresentar esclarecimentos e documentos adicionais, **não sendo admitido o lançamento pautado em mera presunção.***

*- De igual modo, também dispõe o **artigo 23 do Decreto nº 7.574/2011.***

- A jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes é pacífica quanto à insubsistência do lançamento nos casos em que a fiscalização não teve o cuidado de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador e identificar corretamente a matéria tributável.

- Neste mesmo sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entende pela impossibilidade de presunção de omissão de receitas sem o devido aprofundamento investigatório, posição também sedimentada no Supremo Tribunal Federal.

- Na quantificação dos autos de infração o trabalho fiscal foi grosseiramente falho, pois singelamente desprezou os créditos decorrentes do saldo negativo de IRPJ, apurado no 4º trimestre de 2011, no montante de R\$ 1.404.049,79 (fls. 361), e no 1º trimestre de 2012, no montante de R\$ 484.576,31 (fl. 443), e também do saldo negativo de CSLL, apurados no 4º trimestre de 2011, no valor de R\$ 857.580,90 (fl. 369), e no 1º trimestre de 2012, no valor de R\$ 375.844,45 (fl. 448).

- Não havia margem de discricionariedade para deixar de computar tais créditos, com formalização de exigência de tributos acrescidos da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, devendo ser cancelados os autos de infração em face de sua demonstrada incerteza e iliquidez.

- Na deturpada ótica da fiscalização, as despesas incorridas com festas e confraternizações e com o “Clube Natura” seriam decorrentes de meros atos de liberalidade da Impugnante, visão atrasada, que parte do pressuposto de que o objeto único de uma

empresa é a obtenção de lucro, sendo importante salientar que este não é o seu único objetivo.

*- De fato, já há muito, o Ordenamento Jurídico pátrio adota a noção de que as empresas devem cumprir com a sua **função social**, significando dizer que estas devem assumir posições de maior envergadura, inclusive moral, operando também como agentes transformadores da sociedade.*

- A aparente incongruência entre a função social e o objetivo da empresa (obtenção de lucro) não existe, haja vista que as despesas incorridas com a criação de ambientes de trabalho sadios, respeito ao meio ambiente e aos consumidores são concretamente revertidas em benefício da própria empresa.

- Aliado a outros benefícios, as empresas organizam festas de conagração (confraternizações, festas de fim de ano, eventos etc), as quais não apenas servem como um momento de lazer para os profissionais, mas têm significativo impacto na motivação e integração dos empregados, por demonstrar que a empresa valoriza e reconhece a importância de todos os seus colaboradores.

- Os clubes sociais contribuem para o próprio bem-estar dos funcionários - que, em muitos casos, não teriam condições financeiras para usufruir de um clube particular -, assegurando uma melhora em sua qualidade de vida, o que possui obviamente impacto positivo em sua capacidade laboral, culminando em evidente retorno para as empresas.

- A Impugnante alcançou o status de ser uma das maiores empresas do Brasil (e também do mundo), angariando respeito e admiração no mundo inteiro pela capacidade de produzir e reter talentos, possibilitada pela criação de ótimas condições de trabalho, atraindo sempre os melhores e mais criativos profissionais.

- Exatamente por isso, promove eventos de confraternizações entre os funcionários, oportunidades estas marcadas, inclusive, por apresentações de artistas de renome nacional, como se vê em cópia do folder relativo à festa de final de ano ocorrida em 10/12/2012, que teve a presença do mais que renomado sambista Jorge Aragão.

- Além destes eventos de confraternizações, por estar localizada em uma área distante dos grandes centros urbanos do país (Município de Cajamar), construiu e mantém o chamado "Clube Natura", acessível a todos os seus funcionários - e respectivos dependentes - mediante o pagamento de uma contribuição mensal.

- No "Clube Natura", os associados têm à sua disposição salão de beleza, academia, quadras poliesportivas, estúdio de pilates, piscinas, restaurantes etc.

- Embora as despesas incorridas com a manutenção do "Clube Natura", ou mesmo com a promoção de festas e confraternizações, não estejam diretamente vinculadas ao seu objeto social, não se pode negar que, indiretamente, contribuem para a consecução de suas atividades, aumentando a produtividade e a capacidade inventiva de seus profissionais e, ao fim e ao cabo, gerando lucro e, portanto, são despesas absolutamente necessárias para a consecução de suas atividades.

- A despesa deve ser necessária, usual e normal e o critério estipulado pelo artigo 299 do RIR/99 é o cotejo da despesa em análise com os objetivos e atividade do contribuinte em questão, ou, em outras palavras, há de se verificar se a despesa questionada guarda ou não relação com "atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora".

- Sem grandes esforços, e resgatando-se os fundamentos invocados nos tópicos anteriores desta defesa, as despesas incorridas com a promoção de eventos de confraternizações e com o "Clube Natura" representam o próprio cumprimento dos objetos sociais da empresa, dentre os quais se insere a sua função social.

- Os precedentes invocados pela fiscalização não representam a jurisprudência administrativa sobre a matéria.

- Ainda que se entenda pela manutenção da exigência de IRPJ, deverá, ao menos, ser cancelada a exigência da CSLL, tendo em vista a ausência de fundamento (legal e fático) para a glosa de despesas incorridas pela Impugnante, as quais em momento algum tiveram sua efetividade questionada, uma vez que o artigo 299 do RIR/99 não se aplica na apuração da CSLL.

- **A legislação própria e específica disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL (especialmente o artigo 2º da Lei nº 7.689/88 e o artigo 13 da Lei nº 9.249/95) não determina que, para efeito de dedutibilidade, a despesa deve ser "necessária" (tampouco "usual" e "normal"), enquanto a Instrução Normativa nº 390 nada mencionou a respeito.**

- O IRPJ e a CSLL têm técnicas de apuração distintas.

- **Não pode ser admitida a interpretação de que o artigo 57 da Lei nº 8.981/95 teria determinado a observância das regras de dedutibilidade previstas na legislação disciplinada na da apuração da base de cálculo do IRPJ, inclusive, o critério de "necessidade" (e de "usualidade" e "normalidade"), previsto no art. 299 do RIR/99, também na determinação da base de cálculo da CSLL.**

- Nos termos do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, **aplicam-se à CSLL, única e exclusivamente, as regras de apuração (Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado) e as regras de pagamento (Mensal, Trimestral e Anual) previstas para o IRPJ,**

devendo-se ser respeitadas as regras próprias e específicas de determinação da base de cálculo da CSLL.

- Inexiste amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício de 75%, não se confundindo o crédito tributário sobre o qual incidirá os juros de mora e as penalidades cabíveis (multa de ofício), nos próprios termos do artigo 161 do CTN. (trecho v. Acórdão DRJ - fls. 1135 a 1138)

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 4ª Turma de Julgamento da DRJ/BH, que julgou totalmente procedente o lançamento, entendendo como desnecessárias tais despesas e, logo, indedutíveis das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, rejeitando, igualmente, os demais argumentos do Contribuinte. Confira-se a ementa e trechos daquele julgado *a quo*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

As despesas desnecessárias, que não estejam relacionadas com a realização de transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

APURAÇÃO DA CSLL.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Para se aferir se determinada despesa pode se considerada como operacional e, portanto, se é possível sua dedução na apuração do Lucro Real, base de cálculo do IRPJ, há de se considerar o disposto no artigo 299 do Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/99, que tem por base legal o artigo 47 da Lei nº 4.506, de 1964:

(...)

Deste modo, o dispêndio deverá ser necessário, isto é, utilizado para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, além de usual ou normal no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Em outros termos, as despesas incorridas, para serem consideradas operacionais e, assim, dedutíveis do imposto de renda, devem guardar relação com a atividade desenvolvida pela empresa, isto é, com seu objeto social, admitindo-se ainda apenas as que preenchem os requisitos de usualidade ou normalidade.

(...)

Observa-se, assim, que a dedutibilidade da despesa está em regra condicionada à sua ligação direta com a atividade fim da empresa: comercialização ou produção de bens e serviços.

No caso em exame, não se discute o significado de uma festa de confraternização ou a disponibilização de um clube para os funcionários para o ambiente da organização, mas tão somente a sua vinculação com o objeto social da empresa. Entendo que tais atividades não guardam relação direta com a atividade fim da empresa, devendo ser considerados como indedutíveis os dispêndios correspondentes.

Diante de tal revés, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 1150 a 1235), repisando parte dos argumentos de sua Impugnação (deixa de alegar a necessidade do uso de saldo negativo de IRPJ e CSLL do período colhido, que ficou esclarecido no v. Acórdão *a quo* já ter sido objeto de compensação), fazendo alusão específica aos argumentos do v. Acórdão recorrido, apontando as razões de necessidade de sua reforma.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Preliminarmente, alega a Recorrente ter sido nulo o lançamento de ofício, por violação ao art. 142 do CTN, sendo procedido por meio de *presunção*, ao passo que a Autoridade Fiscal teria se baseado em mera nomenclatura das contas contábeis para a glosa procedida, deixando de promover *investigações* das efetivas origens dos valores lá registrados.

Para a Recorrente, tal postura deixa de atender à obrigação legal de se *determinar a matéria tributável* quando da lavratura de Auto de Infração, *impossibilitando* ao Contribuinte demonstrar que nas contas colhidas estariam também contidos valores distintos de festas e manutenção de área de lazer apenas para funcionários, supostamente havendo gastos com eventos destinados à divulgação de seus produtos. A falta de intimação da Empresa para prestar *esclarecimentos* sobre tais contas também implicaria em nulidade das Autuações.

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Ainda que o trabalho da Fiscalização não tenha demandado a intimação do Contribuinte para apresentar informações adicionais, ou procedido a maiores diligências antes do lançamento de ofício, tal fato não implica em nulidade.

Frise-se que foram emitidos 4 Termos de Intimação Fiscal, requerendo a entrega de documentação, sendo estes regularmente recebidos e atendidos pela Empresa.

Dentro do prisma interpretativo adotado pela Autoridade Fiscal, claramente expresso no TVF, a constatação da natureza daqueles valores registrados na contabilidade, depreendida dos elementos disponíveis durante a fiscalização e após a emissão e atendimento dos Termos de Intimação, bastou-lhe para a lavratura das Autuações, perfeitamente regulares,

atendendo a todos os requisitos formais de legalidade, contando com mais de 800 folhas de instrução prévias ao efetivo lançamento.

Mais importante é que a matéria tributável está claramente expressa no TVF, bem como toda a fundamentação das exigências fiscais, o que - como comprovam os autos - permitiu à ora Recorrente a elaboração de extensa, robusta e profunda defesa jurídica.

O argumento de que a ausência de maiores investigações *não permitiu* ao Contribuinte demonstrar que parte dos lançamentos efetuados nas contas contábeis colhidas para a glosa seriam referente a despesas de eventos de lançamento e divulgação de produtos também não se sustenta.

Isso pois, se de fato estivessem ali registradas despesas de tal natureza, diversa daquela apontada pela Fiscalização, foi absolutamente permitido à Recorrente fazer tal prova já em sua Impugnação e posteriormente em Recurso Voluntário, o que demonstraria um suposto excesso de glosa (hipótese essa que, por sua vez, também não seria capaz de atribuir *nulidade* ao lançamento, por violação ao art. 142 do CTN, como defendido em suas razões).

Porém, não houve por parte do Contribuinte a prova ou mesmo a tentativa de demonstração da existência de tais outros valores naquelas contas contábeis, limitando-se a trazer tal argumentação em tópico preliminar, de maneira abstrata. Não se verifica, então, qualquer prejuízo à Empresa ou a limitação de seu direito de defesa, afastando a hipótese da nulidade apontada.

No que tange ao mérito da contenda, claramente, não há provas sob debate, tratando-se exclusivamente de matéria de Direito, delimitada à dedutibilidade das despesas percebidas com confraternizações internas e clube de lazer, destinados aos funcionários da Recorrente.

A fundamentação do lançamento, precisamente alinhada com aquilo professado no v. Acórdão, vale-se de interpretação do art. 299 do RIR que considera a *necessidade operacional* do dispêndio como requisito central para a dedutibilidade, devendo haver conexão direta do gasto com a atividade empresarial do contribuinte. E, desse modo, tratando-se de despesas com eventos e instalações dirigidas ao *lazer* e ao *congratamento*, não estaria contemplada na autorização legal para a sua dedução.

A matéria é bastante controversa.

Inclusive, neste E. CARF (assim como no antigo E. Conselho de Contribuintes), a jurisprudência sobre a dedutibilidade de despesas com confraternizações para funcionários não é pacífica, existindo julgados tanto favoráveis como contrários à licitude de dedução de tais valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

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 Silva¹ 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 idéias de *utilidade*, *vantagem* ou *benefício*.

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

¹ Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2007, s.v. necessário.s.v. necessidade.

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 "sociobiodiversidade". Entretanto, o objetivo é mostrar que é possível fazer um negócio e uma carreira crescerem respeitando o meio ambiente e a qualidade de vida. "Procuramos desenvolver os talentos por meio de

diversos programas de liderança. Hoje, 700 gestores participam de um projeto de capacitação global", afirma. (destacamos)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

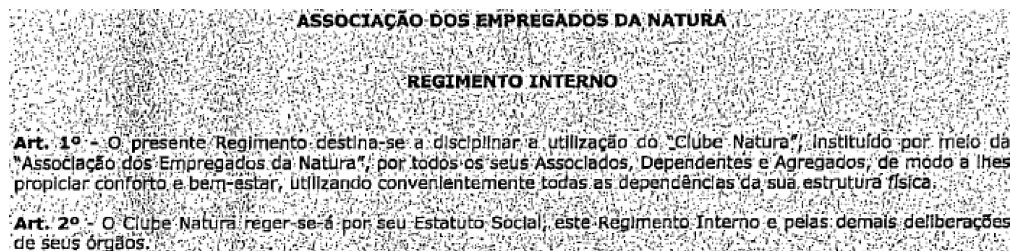
E estariam as fronteiras dessa *necessidade* atreladas à natureza das atividades da empresa? Ou ao número de funcionários? Ou mesmo ao tamanho de seu patrimônio líquido? Ou talvez ao seu faturamento? Ou ainda ao lucro percebido naquele período?

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

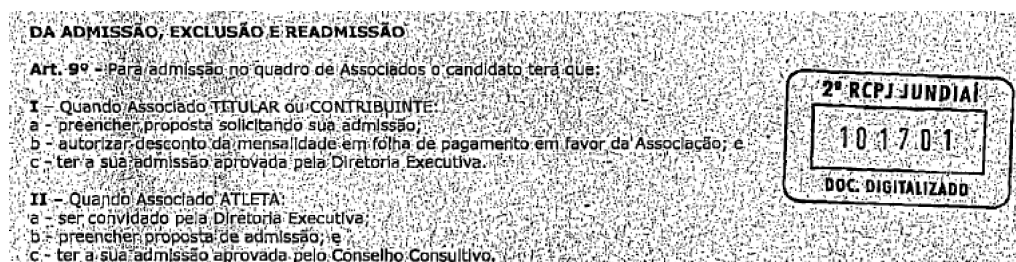
Como se observa, tal *problemática* na obtenção de parâmetros palpáveis e o consequente distanciamento dos elementos trazidos pela legislação de regência vigente para resolvê-la reforçam o convencimento anteriormente delineado e fundamentado sobre a indedutibilidade dos valores sob exame.

Em relação ao *Clube Natura*, que conta com serviços Salão de Beleza, Parque Aquático, Estúdio de Pilates, estrutura esportiva e social (fls. 1005 a 1008), tendo fim exclusivo de lazer, aplica-se o mesmo raciocínio acima exposto.

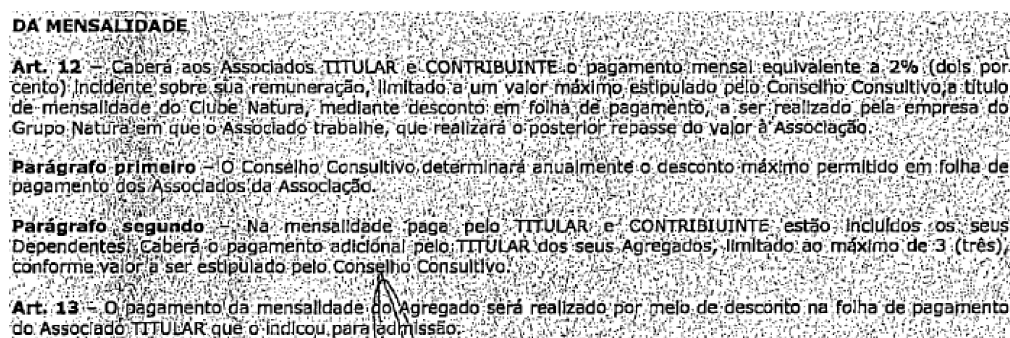
Não obstante, esgotando a matéria trazida aos autos no presente caso, esse espaço recreativo teria sido constituído pela Associação dos Empregados da Natura, sendo sua gestão de responsabilidade própria (fls. 1100) e, como se observa no seu Regimento Interno (ainda que aparente faltando a última folha) para que os funcionários frequentem as suas dependências é necessário, primeiro, submeter pleito de admissão à Diretoria (fls. 1100 e 1101):



(...)



Também é cobrada taxa mensal, descontada do salário do funcionário, para que este seja - e continue sendo - *sócio* desse clube:



Não foi esclarecida a relação entre a Recorrente e a Associação de seus funcionários no que tange à propriedade e à manutenção do *Clube Natura*, assim como - e principalmente - a forma de pagamento das despesas deste, vez que a Associação cobra mensalidade e, por outro lado, sem ressalvas, alega-se ser a Empresa a responsável pela sua manutenção. Naturalmente, as mensalidades devem ter destino exclusivo à manutenção das dependências desse espaço da Associação de funcionários.

Mesmo que se possa presumir que a Recorrente subsidia parte dos gastos com as instalações (o que não foi alegado), a titularidade do clube, a dinâmica entre os pagamentos de mensalidades pelos empregados e o registro de despesas da Companhia com este espaço não foram esclarecidos.

Mas fica certo e inequívoco que o acesso e gozo do *Clube Natura* não é universal e automático por seus funcionários e colaboradores, demandando proposição de admissão de todos que desejam frequentá-lo, inclusive empregados diretos, a ser submetida ao crivo da Diretoria própria da Associação (que não se confunde com a Recorrente), o que, aliado ao pagamento de mensalidade, acaba por confirmar a indedutibilidade dessas despesas percebidas.

Ainda alega a Recorrente que *o critério de necessidade previsto no art. 299 do RIR/99 apenas e tão-somente para o IRPJ, não foi incorporado pela legislação e específica disciplinadora da apuração da base de cálculo da CSLL*. Para a dedução da base tributável dessa Contribuição, bastaria a prova da ocorrência da despesa.

Também sustenta que a *ressalva* do art. 13 da Lei nº 9.249/95 em relação ao conteúdo do art. 299 do RIR/99 claramente só é dirigida ao IRPJ, sob pena de *planificação* de sua base de cálculo com a da CSLL.

Diante disso, frise-se que este Conselheiro entende que inúmeras disposições da legislação tributária federal, referentes à apuração da base tributável pelo IRPJ, claramente, não são aplicáveis ao cálculo do montante devido de CSLL pelos contribuintes, não havendo dúvidas sobre a distinção legal de suas bases de cálculo.

Porém, especificamente a norma agora contida o art. 299 do RIR/99, regra geral de apuração fiscal e determinação do lucro tributável introduzida em 1964, não se apresenta como dispositivo exclusivamente dirigido ao IRPJ.

E, diferentemente da argumentação trazida pelo contribuinte, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando reza 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* [dispositivo original de veiculação da norma do art. 299 do RIR/99], fica claro o sentido de combinação, cumulação, das suas disposições, as quais versam sobre o mesmo tema.

Tendo o Legislador, no início daquela redação, expressamente determinado que as *vedações* previstas seriam incidentes tanto na apuração do IRPJ como da CSLL, não havendo um outro comando de exceção específica, não procede interpretação que implica no seu afastamento em relação à CSLL.

Assim, a conclusão de ineditabilidade das despesas aqui debatidas estende-se à base de cálculo da CSLL.

Ao final, o Contribuinte alega a improcedência de incidência de juros sobre as penalidades sofridas, alegando carência de base legal específica.

Sobre o tema, esta C. Turma Ordinária acompanha o atual entendimento das C. Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendem ser devida a incidência de juros sobre as multas incorridas no lançamento de ofício, bem como a eleição da taxa aplicável.

O recente Acórdão nº 1402.002.340, de relatoria do I. Presidente, Leonardo de Andrade Couto, publicado em 05/10/2016, ilustra este posicionamento:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(...)

*Por fim, no que se refere aos juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão 9101002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento,

incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(Acórdão 9202003.821,CSRF 2ª Turma)

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
INCIDÊNCIA.**

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão 9303003.385, CSRF, 3ª Turma).

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar alegada e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se o crédito tributário exigido.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella