



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|-------------------------------|
| PROCESSO | 19515.001539/2008-70 |
| ACÓRDÃO | 9101-007.134 – CSRF/1ª TURMA |
| SESSÃO DE | 4 de setembro de 2024 |
| RECURSO | ESPECIAL DO PROCURADOR |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| INTERESSADO | VMLY&R BRASIL PROPAGANDALTDA. |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2003

DESPESAS COM FESTA DE FIM DE ANO. INDEDUTIBILIDADE

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior que votou por negar provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Daniel Ribeiro Silva. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Participou do julgamento o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca, Daniel Ribeiro Silva (substituto convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 1201-005.783**, proferido em 15.03.2023, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 495/510), assim ementado:

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, afim, 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.

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.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por voto de qualidade, deram provimento ao recurso voluntário.

Em face do **Acórdão nº 1201-005.783**, interpôs a Fazenda Nacional recurso especial (fls. 513/526), alegando que a decisão conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “dedutibilidade de despesas com confraternização de fim de ano dos funcionários”. Indicou como paradigmas os Acórdãos de números **1002-002.485** e **1802-001.678**.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 530/533), que deu seguimento ao recurso especial apenas com relação ao **Acórdão paradigma nº 1802-001.678**, conforme abaixo:

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e alterações posteriores, veda a apresentação de acórdãos proferidos por Turmas Extraordinárias de Julgamento como paradigmas para fim de caracterização de divergência jurisprudencial. A vedação encontra-se no § 12 do art. 67 do Anexo II, do RICARF: (...)

A Recorrente indicou como primeiro paradigma o Acórdão nº 1002-002.485, proferido pela 2ª Turma Extraordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF, na data de 8 de novembro de 2022.

Assim, em razão da vedação regimental, tal decisão será descartada na análise.

O voto condutor do acórdão recorrido, em resumo, considerou que são dedutíveis, na apuração do IRPJ e da CSLL, despesas com confraternização de fim de ano de funcionários da Contribuinte.

Em extenso arrazoado a relatora expõe raciocínio no sentido de que deve ser de pronto *afastada a tentativa (ou tentação) de interpretar o termo “necessárias” pelo senso comum*, pois este entregaria um sentido subjetivo ao conceito, devendo-se, em seu lugar, definir

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

Depois de colacionar estudos doutrinários e subsumir os ditames legais a tais exposições, concluiu que *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, afim, o benefício da sociedade empresária como um todo. Assim, são necessárias para tal finalidade, sendo, por isto mesmo, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.*

O único paradigma formalmente apto indicado pela Recorrente encontra-se publicado no sítio do CARF, não sofreu reforma e adotou a seguinte ementa, na parte que importa à análise:

Acórdão nº 1802-001.678.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

[...]

DESPESAS COM FESTAS DE CONFRATERNIZAÇÃO DE 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.

O paradigma adotou entendimento no sentido de que *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*.

De outro giro, o acórdão recorrido considerou que as festas de confraternização de fim de ano, por contribuírem com o bem estar social do patrimônio humano da empresa, que deve ser preservado, se inserem no conceito de despesas normais, usuais e necessárias e, por consequência, são dedutíveis na apuração do IRPJ e na base de cálculo da CSLL.

Portanto, frente a situações fáticas semelhantes o acórdão recorrido e este paradigma chegaram a conclusões distintas, o que caracteriza a divergência jurisprudencial.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial**, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a seguinte questão: **dedutibilidade de despesas com confraternização de fim de ano dos funcionários**.

No mérito, a Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial, em resumo, que, nos termos do art. 299 do RIR/99, despesa somente é dedutível quando for necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora de receitas, e desde que seja usual ou normal no tipo de operações ou atividades da entidade e, em razão disso, não há como se admitir como correta a conclusão a que chegou o r. acórdão recorrido, ao considerar como sendo dedutível a despesa com a festa de confraternização de final de ano, posto que revestida de puro caráter de liberalidade, e não de essencialidade à percepção de receita pelo contribuinte.

Intimado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões (fls. 541/550), alegando, com relação ao conhecimento do recurso especial, (i) a impossibilidade de eleger o Acórdão nº 1002-002.485 como paradigma em razão de ter sido proferido por turma Extraordinária, conforme previsão do art. 67, §12 do RICARF1; (ii) a falta de demonstração analítica com a indicação dos

pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido, a teor do quanto determinado no art. 67, § 8º do RICARF2; (iii) a ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (recorrido e paradigmas), uma vez que se baseiam em fatos distintos, já que a atividade principal da Recorrida consiste na prestação dos serviços de propaganda, publicidade, marketing, comunicações, promoções, convenções e realizações de eventos em geral, de forma que é evidente que as festas internas promovidas pela Recorrente incentivam seu time que produz as festas e eventos no desenvolvimento das atividades regulares da Recorrente. No mérito, alega, que (i) os gastos com confraternização de funcionários são indispensáveis para a função social da Recorrida, que está no ramo de agenciar espaços de publicidade, organizar feiras, congressos, exposições e festas, vez que visam a melhorar a relação entre as pessoas e, por decorrência lógica, uma melhora no ambiente profissional de modo geral; (ii) os gastos com confraternização de funcionários, cujo valor seja imaterial perto do faturamento da empresa (como ocorre no presente caso), são normais, usuais e necessários sob o ponto de vista de motivação, em especial de um contribuinte cujo objeto social é exatamente a promoção de eventos; (iii) há conexão entre o desenvolvimento do seu objeto social e a promoção de eventos próprios vez que, não há como se organizar uma festa para terceiros, por exemplo, sem nunca ter organizado uma festa para si próprio, não há como verificar a qualidade de um fornecedor para que seja recomendado em um evento, sem testar o fornecedor previamente, por exemplo; e (iv) 0,75% do total da receita da Recorrente obtida com a promoção de eventos demonstra a total imaterialidade dos gastos vís a vís a motivação de sua própria equipe de trabalho, que constantemente promove eventos para os clientes da Recorrente.

É relatório.

VOTO

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

I – ADMISSIBILIDADE

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

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

Especialmente no que se refere à Fazenda Nacional, de acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso será contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN para ciência do **Acórdão nº 1201-005.783** em 19.04.2023 (fl. 511) e devolvidos com recurso especial em 03.05.2023 (fl. 527). Assim, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

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

Com relação ao prequestionamento, o recurso especial da PGFN versa sobre a “dedutibilidade de despesas com confraternização de fim de ano dos funcionários”, matéria expressamente tratada no acórdão recorrido.

No que se refere à divergência interpretativa, o despacho de admissibilidade seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional apenas com relação ao **Acórdão paradigma nº 1802-001.678**.

No **acórdão recorrido**, analisando os art. 299 do RIR/99 e Parecer Normativo CST nº 32/1981, concluíram os julgadores pela dedutibilidade das despesas com festas de fim de ano da base de cálculo do IRPJ, nos seguintes termos:

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

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

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

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

Estamos aqui diante de conceito que não pode ser retirado do contexto jurídico em que se insere, o qual lhe traz *contornos objetivos*, adjudicando-lhe, assim, conformidade com toda a sistemática de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, por consequência, trazendo segurança jurídica a todos os envolvidos na relação jurídico tributária.

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

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

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

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

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

No que se refere à CSLL, o **acórdão recorrido** enfrenta a matéria, afirmando que “a norma contida no art. 299 do RIR/99 é aplicável na apuração da CSLL devida”.

No **Acórdão paradigma nº 1802-001.678**, por sua vez, como se extrai do relatório, o caso versava sobre auto de infração para exigência de CSLL em razão da compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL, com base nos seguintes dispositivos legais artigo 2º e §§ da Lei 7689/86; art 58 da Lei 8981/95, art 16 da Lei 9065/95; art 37 da Lei 10637/02. No entanto, em seu voto, o Relator adota como razões de decidir aquelas contidas no Acórdão nº 1202-000.944, que analisou “*a autuação fiscal do Imposto de Renda, por uso indevido de prejuízo fiscal do imposto de*

renda, em decorrência das mesmas glosas questionadas no presente processo, relativo aos mesmos anos calendários”.

Assim, apesar de a exigência ser de CSLL, as razões de decidir do **Acórdão paradigma nº 1802-001.678** analisam, dentre outros, o art. 299 do RIR/99. Confira-se:

Desta forma, em termos práticos, como a decisão adotada para o Imposto de Renda impacta diretamente o presente processo, por se tratar da mesma situação fática, passo reproduzir a seguir o mesmo posicionamento adotado pela Egrégia 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária desse Conselho, através do Acórdão 1202000944: (...)

Gastos com confraternização:

As despesas com festas de confraternização de funcionários, consideradas indedutíveis pela fiscalização, já foram objeto de apreciação por esta Turma de julgamento. Por unanimidade, em decisão proferida no Acórdão nº 120200.832, de 05 de julho de 2012, foi mantida a indedutibilidade desse tipo de despesa, nos termos do voto condutor da ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, cujos fundamentos utilizados nas razões de decidir também adoto e passo a transcrever:

“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: (...)

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. (...)

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.

Ademais, visto ser presumível que tais confraternizações englobem funcionários, sócios e administradores, admitir-se a dedução integral dessas despesas seria admitir uma forma indireta de contornar a vedação legal prevista no inciso IV do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

Quanto a essas despesas, alega a recorrente que se referem a viagens sorteadas como prêmios entre os funcionários, as quais seriam normais, usuais e necessárias, assim como as despesas com festas de confraternização, haja vista, por suas próprias palavras, “inserirem-se no contexto das despesas realizadas com as festividades de final de ano”. Todavia, no presente caso, considerando o exposto anteriormente, não há dúvida de que os gastos com festas, brindes e prêmios caracterizam atos de evidente liberalidade, não restando comprovadas a necessidade, a normalidade e a usualidade da despesa em relação à atividade fim da empresa, para fins de dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Com base nos fundamentos da decisão acima transcrita, é de se negar o direito à dedutibilidade das despesas com festas de confraternização de fim de ano de funcionários para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Assim, apesar de o **Acórdão paradigma nº 1802-001.678** tratar da exigência de CSLL, suas razões de decidir englobam, de forma expressa, o IRPJ e a CSLL. Ademais, ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, inegavelmente conferiram interpretação divergente quanto à aplicação do art. 299 do RIR/99 à dedutibilidade das despesas com festas de final de ano.

Por fim, entendo que não procede o argumento da Recorrida de ausência de similitude fático-jurídica entre recorrido e paradigmas, uma vez que, supostamente, se baseariam em fatos distintos, já que a atividade principal da Recorrida consiste na prestação dos serviços de propaganda, publicidade, marketing, comunicações, promoções, convenções e realizações de eventos em geral. Isso porque o voto da Relatora não se baseia nas minúcias do objeto social da

Recorrida. Tanto é assim que o trecho transcrito nas contrarrazões para justificar tal argumento³ constam do voto condutor do Acórdão nº 1301-005.771, citado pela Relatora para evidenciar a posição já adotada pelo Tribunal em outro caso.

Igualmente não vislumbro a violação ao art. 67, § 8º do RICARF, alegada pelo Recorrido, na medida em que, do recurso especial da Fazenda Nacional é perfeitamente possível extrair os pontos do paradigma que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Diante disso, deve ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional.

II - MÉRITO

II.1 – Dedutibilidade na apuração do IRPJ

O IRPJ, imposto de competência da União Federal incidente sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, nos termos do art. artigo 153, III, da Constituição Federal, é informado, dentre outros, pelo critério da universalidade, que pressupõe que o imposto onere todos os rendimentos do contribuinte, globalmente considerados dentro do mesmo período de apuração, independentemente da sua natureza ou fonte⁴.

Como explica Ricardo Mariz de Oliveira, a universalidade não se aplica apenas às receitas e rendimento (direitos), mas também aos custos e despesas (obrigações), de forma que a base de cálculo do imposto de renda deve refletir a totalidade “dos fatores positivos e negativos que afetam o patrimônio no período-base”⁵. Ocorre que, como se verá adiante, o legislador tributário, em diversas oportunidades, optou por estabelecer critérios, limites, autorizações e vedações à dedutibilidade de despesas na apuração do IRPJ – dispositivos esses que não podem ser afastados pelo julgador administrativo, sob pena de violação, dentre outros, do art. 26-A do Decreto nº 70-235/1972⁶.

Na sistemática do lucro real, a apuração do IRPJ parte do lucro contábil, calculado com observância da legislação comercial e evidenciado nas demonstrações contábeis do contribuinte⁷. Nos termos do art. 187 da Lei nº 6.404/1976, para chegar ao lucro contábil, a Demonstração do Resultado do Exercício (“DRE”) discriminará (i) a receita bruta das vendas e serviços e, após a subtração das deduções de vendas, abatimentos e impostos, (ii) a receita líquida das vendas e serviços, que, com a subtração do custo das mercadorias e serviços vendidos, resulta no (iii) lucro bruto. Do lucro bruto serão deduzidas as despesas com vendas, as despesas

³ “(...) fomentam um ambiente harmônico nos estabelecimentos da Recorrente, estreitam laços entre empregados de diferentes níveis hierárquicos e motivam os empregados na consecução dos objetivos sociais da Recorrente, otimizando as atividades desenvolvidas, sendo, portanto, fundamentais para a manutenção da fonte produtora”

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda* (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 70 e 71.

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p. 535.

⁶ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

financeiras (deduzidas das receitas), as despesas gerais e administrativas e as outras despesas operacionais, para se chegar ao (iv) o lucro ou prejuízo operacional, ao qual serão acrescidas as outras receitas e subtraídas as outras despesas, para se apurar o (v) resultado do exercício antes dos tributos sobre o lucro e das correspondentes provisões, que equivale ao lucro contábil, isto é, ao ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro real⁸.

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

Note-se que o lucro real parte do lucro contábil, mas com ele não se confunde. Isso porque existe um distanciamento entre contabilidade e direito tributário: apesar de ambos pertencerem ao campo das ciências sociais, a contabilidade se ocupa das mutações patrimoniais, que, por sua vez, decorrem eminentemente da ação humana, e tem por objeto o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do patrimônio das entidades, com a finalidade de fornecer informações confiáveis aos usuários internos e externos das demonstrações contábeis⁹; enquanto o direito tributário regula a relação entre Fisco e contribuinte, com o ânimo de financiar a atividade estatal e, no caso de tributação extrafiscal, induzir comportamentos.

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

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

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

⁸ Do resultado do exercício são subtraídos o IRPJ, a CSLL e as correspondentes provisões, bem como as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa, para se apurar o (vi) lucro ou prejuízo líquido do exercício. Como explica Ricardo Mariz de Oliveira, a apuração do lucro contábil se encerra na linha da DRE relativa ao resultado do exercício e, a partir de então, são evidenciadas as destinações do lucro, inclusive as transferências patrimoniais negativas (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). v. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p. 908).

⁹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 215.

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

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

De tal dispositivo se extrai que será dedutível a despesa que (a) não tenha sido computada nos custos; (b) seja necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, isto é, tenha sido paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade do contribuinte; e (c) seja operacional, isto é, usual ou normal no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.

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

O **primeiro critério** contido no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 não apresenta maiores dificuldades. Ricardo Mariz de Oliveira¹⁰ ensina que uma empresa incorre em custo quando emprega recursos do seu ativo ou contrai dívidas para a aquisição de bens ou direitos de qualquer natureza e o art. 46 esclarece o que se considera custos para fins de apuração do lucro real.

O **terceiro critério** contido no referido dispositivo gera controvérsias, especialmente porque o Parecer Normativo CST 32/1981¹¹, a meu ver, violou o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, ao equiparar indevidamente “normalidade” à “usualidade” e, ainda, exigió uma análise de tais critérios do ponto de vista do mercado, comparando o contribuinte às demais empresas que realizam operação do mesmo tipo ou compartilham a mesma espécie de negócio.

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

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

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p. 828 e 829.

¹¹ “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”.

O **segundo critério** talvez seja o que apresenta maiores dificuldades. Como já me manifestei em outras oportunidades, “o aspecto da necessidade deve ser encarado do ponto de vista do gestor da empresa, tendo o Fisco ingerência limitada para questionar as razões empresariais que levaram o administrador a decidir por incorrer em determinada despesa”. Diante disso, “não pode a Autoridade Fiscal, com base em critérios subjetivos, arbitrar quais despesas seriam ou não necessárias ao atingimento dos objetivos empresariais”¹². Por outro lado, o fato de o administrador optar por incorrer em uma despesa, não a torna automaticamente dedutível na apuração do IRPJ – embora possa sê-lo na apuração do lucro contábil. Isso porque, mais uma vez, é preciso que a despesa, desde que não regulada em norma específica, se subsuma aos critérios contidos no art. 47 da Lei nº 4.506/1964.

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

Não tenho dúvidas que o critério da necessidade envolve um grau de subjetividade – tanto é assim que o legislador, com o objetivo expresso de tornar mais precisa a “regra geral de indedutibilidade”, publicou o art. 13 da Lei nº 9.249/1995¹³. Mas é preciso buscar alguma racionalidade no texto da lei ou, ao menos, nas normas que regem a dedutibilidade de despesas na apuração do lucro real.

Analizando de forma detida o §1º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, vê-se que o legislador entendeu como necessárias aquelas despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas para a atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora. Disso se extrai que aquelas despesas que contribuem, que são “ligadas de alguma forma” ou úteis para a atividade da empresa, não lhes sendo, porém, exigidas, foram excluídas pelo legislador do âmbito de aplicação do dispositivo. Sobre a diferença entre necessidade e utilidade com relação às despesas são as lições de De Plácido e Silva¹⁴:

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

¹² KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Dedutibilidade de despesas com atos ilícitos: uma análise a partir dos limites e parâmetros constitucionais. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Luro arbitrado. *Caderno de Pesquisas Tributárias* (número 47), Série APET n. 3. São Paulo: MP Editora, 2023, p. 438.

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

¹⁴ Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 31. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 2014, p. 702.

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

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

Reforça o entendimento de que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 não abarca as despesas que, embora úteis, não sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, o fato de o legislador, em diversos outros dispositivos, autorizar expressamente a dedutibilidade de despesas úteis, esperadas pelos empregados ou que contribuem ao seu bem-estar - embora não integrem sua remuneração¹⁵.

É o que ocorre, por exemplo, com as despesas com gratificações pagas aos empregados, independentemente da sua designação¹⁶; alimentação fornecida pela pessoa jurídica a todos os seus empregados¹⁷; vale transporte¹⁸; seguros e planos de saúde, englobando assistência médica, odontológica, farmacêutica e social¹⁹; benefícios complementares assemelhados aos da previdência social²⁰; e formação profissional de empregados²¹.

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

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

Aplicando tais lições ao presente caso, entendo que as despesas com festas de fim de ano, embora inegavelmente contribuem com o patrimônio da empresa, com o bem-estar social, com a melhoria do ambiente de trabalho, sendo, portanto, úteis, não são exigidas pela atividade da empresa, razão pela qual não são dedutíveis com base no art. 47 da Lei nº

¹⁵ Por outro lado, as despesas dedutíveis por integrar a remuneração são tratadas no art. 369 do RIR/99.

¹⁶ Art. 311, §3º, do RIR/2018.

¹⁷ Art. 13, §1º, da Lei nº 9.249/1995.

¹⁸ Art. 384 do RIR/2018 e art. 10, § único do art. 10 da MP nº 2.189/49.

¹⁹ Art. 13, V, da Lei nº 9.249/1995 e art. 372 do RIR/2018.

²⁰ Art. 13, V, da Lei nº 9.249/1995 e art. 260, V do RIR/18.

²¹ Art. 382 do RIR/18.

4.506/1964. E na mesma categoria e sujeitos aos mesmos critérios estão o “churrasco trimestral”, a “festa junina”, a “festa de 50 anos da empresa”, a “comemoração pelo fechamento de um contrato importante”, o “happy hour de final do mês” e todas as demais celebrações realizadas pela pessoa jurídica para seus empregados, que, embora possam ser úteis, não se pode dizer que sejam exigidas pela atividade da empresa.

É interessante notar que mesmo aqueles que defendem um “critério amplo” de dedutibilidade de despesas, afirmam que deve haver uma “uma análise da probabilidade de uma objetiva vinculação entre o esforço financeiro e a possibilidade de obtenção de lucro”, “uma relação de pertinência entre o gasto e a receita”²² – o que igualmente não vislumbra no caso das despesas com festas de fim de ano e demais celebrações realizadas pela empresa para seus funcionários.

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

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

Diante do exposto, deve ser dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional com relação ao IRPJ.

II.2 – Dedutibilidade na apuração da CSLL

Como relatado, o acórdão recorrido e o acórdão paradigma aplicaram o art. 299 do RIR/99 na análise da dedutibilidade das festas de fim de ano da base de cálculo da CSLL. Assim, não foi prequestionada a discussão acerca da referida dedutibilidade da base de cálculo da

²² FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 94 e 155.

contribuição com arrimo em fundamentos autônomos e diversos do art. 299 do RIR/99, de forma que não nos cabe aqui enfrentar a matéria de forma independente. Aliás, sequer em recurso voluntário a contribuinte arguiu aspecto diferenciado em relação à glosa no âmbito da base de cálculo da CSLL.

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

III – CONCLUSÕES

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

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O dissídio jurisprudencial aqui suscitado pela PGFN busca reformar acórdão que se apresenta como paradigma de outro recurso especial pautado para apreciação nesta mesma reunião de julgamento. No presente caso, dentre outros aspectos, foi apontada dessemelhança fática por se tratar, aqui, de festas e eventos distintos de confraternizações de final de ano.

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

De fato, o voto condutor do recorrido nº 1201-005.783 dá solução única em favor da necessidade de *dispêndios com confraternização de funcionários da empresa*, muito embora o caso contemplasse, como destacado em declaração de voto divergente, *do envio de flores à ida ao cinema, dos ovos de páscoa ao DJ da festa dos estagiários, dos happy hours mensais à festa de fim de ano, da compra de bebidas em comemorações diversas ao pagamento de empresas de turismo e caixas de brindes para quarto de hotel, até mesmo despesas lançadas como “entretenimento com clientes”*. Já o paradigma admitido nestes autos – Acórdão nº 1802-001.678 – traz em relatório referências genéricas a “confraternizações e congraçamentos” e defesa sobretudo em favor de “despesas com festas de final de ano”, ao passo que o voto condutor distingue as

“despesas com alimentação ofertada esporadicamente em eventos festivos” daquelas admitidas na legislação tributária, e considera liberalidade “gastos com festas, brindes e prêmios”.

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

E, neste embate acerca do conteúdo a ser atribuído à necessidade de tal gasto, bem caminha o voto da I. Relatora, cabendo aqui apenas complementar sua abordagem com aquela que vem orientando as decisões deste Colegiado, e que incorporam o precedente citado em declaração de voto vencido no acórdão recorrido. Neste sentido é o voto vencedor²³ proferido por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-006.110:

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

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

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

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

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

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

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

²³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e restaram vencidos no mérito os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Lívia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto.

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 sevê 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 indeditibilidade 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 Silva²⁴ 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*.

²⁴ Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2007, s.v. necessário.s.v. necessidade.

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 congraçamento e clubes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Segundo ela, a companhia busca desenvolver produtos pautados em inovação e no conceito de "sócio-biodiversidade". Entretanto, o

objetivo é mostrar que é possível fazer um negócio e uma carreira crescerem respeitando o meio ambiente e a qualidade de vida. "Procuramos desenvolver os talentos por meio de diversos programas de liderança. Hoje, 700 gestores participam de um projeto de capacitação global", afirma. (destacamos)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ou deveria ser ponderado e analisado quais de seu 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. (*destaques do original*)

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

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Com a devida vénia ao brilhante voto da ilustre Conselheira Relatora, o acompanhei pelas conclusões e apresento as minhas razões de divergência.

Recentemente me manifestei sobre o tema no Acórdão 1401-007.038 onde, ao divergir do voto condutor, apresentei declaração de voto que reflete minha posição sobre o tema.

Necessário ressaltar que na referida declaração de voto citei o exato Acórdão recorrido, entretanto, apesar de concordar e adotar os seus fundamentos, ressaltei que entendia que o mesmo não se adequava à realidade fática e probatória demonstrada nos autos.

Cito trecho da declaração de voto formulada, na parte que se aplica:

Por sua vez, no que se referem as despesas relativas à festa de confraternização divergi do brilhante voto condutor.

Como bem enfrentado pelo Relator, trata-se de matéria tormentosa e com certo grau de subjetividade, especialmente no que se referem aos conceitos de despesas necessárias ou essenciais à atividade operacional da empresa.

Tal análise deve ser feita caso a caso e por vezes esta TO já glosou despesas relacionadas a festas e confraternizações, inclusive na mesma sessão de julgamento, mas em contexto fático distinto.

No presente caso, entendo aplicável e muito bem fundamentado o recente precedente firmado pelo Acórdão 1201-000.783 de Relatoria da então Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz que recebeu a seguinte ementa:

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, afim, 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.

Vale ressaltar, no entanto, que a Declaração de Voto do Conselheiro Fredy Albuquerque relata uma situação fática um pouco diferente do voto relator, e em uma situação fática como a relatada me faria acompanhar a divergência. No entanto, o voto condutor da então relatora cai como uma luva no caso ora em apreço, e me permito reproduzir alguns trechos que exprimem meu entendimento no caso:

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

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

Estamos aqui diante de conceito que não pode ser retirado do contexto jurídico em que se insere, o qual lhe traz contornos objetivos, adjudicando-lhe, assim, conformidade com toda a sistemática de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, por consequência, trazendo segurança jurídica a todos os envolvidos na relação jurídico tributária.

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

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

Utilizando essas premissas, o caso específico dos dispêndios com confraternização de funcionários da empresa foi muito bem abordado por Ricardo Mariz de Oliveira¹ nos seguintes dizeres:

“Na abordagem do art. 47 deve-se sempre ter em mente que originalmente todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm a vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, somente se cuidando de acrescer a ela as despesas para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade, numa das situações acima elencadas.

O importante, por conseguinte, para se calcular corretamente o IRPJ, é partir do pressuposto da dedutibilidade das despesas, admitindo-se nessas todas as que concorram para a atividade empresarial e para a produção do lucro a ser tributado, e isto se deve aferir objetivamente, e não por critérios de julgamento pessoal. (...)

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

Embora não seja possível falar em consenso nesse Tribunal Administrativo a respeito do tema, são diversos os precedentes a respeito da procedência da dedutibilidade de despesas com confraternização, dos quais citamos: Ac. CSRF/01-02365, de 13.3.98; 101-94546, de 15.4.2004; 108-05567, de 23.2.99; 101-92770, de 17.8.99; 101-93271, de 9.11.2000; 101- 95823, de 10.10.2006; 101-95846, de 8.11.2006; e 103-22314, de 24.2.2006.

No Acórdão nº 1301-005.771, julgado na sessão de 19 de outubro de 2021, este Tribunal adotou o entendimento aqui esposado. Transcrevo a seguir o trecho do voto condutor do precedente a respeito do tema:

Entendo, em linha com o sustentado pela Recorrente que a necessidade da despesa é demonstrada na medida em que ela é empregada na otimização de quaisquer dos negócios exigidos pela atividade correspondente ao objeto social da pessoa jurídica. Portanto, a necessidade da despesa deve ser entendida de forma objetiva, ou seja, a despesa necessária é aquela inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou que surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha. As despesas de confraternização em questão, comprovadamente incorridas pela Recorrente, conforme se verifica do TVF15, e que representam 0,05% de sua receita líquida auferida no ano-calendário de 2009 (a DIPJ da Recorrente está anexada às fls. 220 a 274 dos presentes autos), preenchem todos os requisitos anteriormente expostos. De fato, a usualidade e normalidade das despesas em questão são incontestáveis, na medida em que é uma prática consagrada no mercado realizar confraternizações como forma de integrar seus empregados e agradecer pela dedicação despendida. Tais despesas são igualmente necessárias, na medida em que as confraternizações fomentam um ambiente harmônico nos

estabelecimentos da Recorrente, estreitam laços entre empregados de diferentes níveis hierárquicos e motivam os empregados na consecução dos objetivos sociais da Recorrente, otimizando as atividades desenvolvidas, sendo, portanto, fundamentais para à manutenção da fonte produtora. Importante destacar que a jurisprudência desse E. CARF tem autorizado sua dedutibilidade. Confira-se a ementa do acórdão nº 103-22.314: “(…)

DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. Na medida em que contribuem para melhoria do ambiente de trabalho, humanizando o relacionamento empresa e empregados, aumentando a motivação para a consecução dos objetivos sociais, as despesas com confraternização de fim de ano, erroneamente apontadas como despesas com brindes, acabam beneficiando a empresa, afigurando-se normais, usuais e necessárias, sendo, por isto mesmo, dedutíveis.(…)''

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

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

Assim, são necessárias para tal finalidade, sendo, por isto mesmo, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. Por esses motivos, deve ser reformado o acórdão recorrido, sendo então cancelado o lançamento a respeito da indedutibilidade de despesas com confraternização da apuração do Lucro Real. Ademais, saliento que 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.

Como já dito acima, o presente caso se encaixa perfeitamente nas razões de decidir do voto reproduzido.

No presente lançamento temos comprovadamente despesas relacionadas à confraternização anual da empresa, despesas que certamente contribuem com o engajamento e satisfação do corpo de funcionários, especialmente no ramo de atividade da Recorrente que trabalha em modalidade comercial de vendas

diretas, onde o capital humano é ainda mais essencial às atividades operacionais da empresa.

Veja, inclusive, que a Recorrente como retorno das medidas gerenciais e administrativas de política de pessoas foi considerada uma das melhores empresas para se trabalhar. Isso com certeza é capital imaterial da empresa, mas que refletem concretamente em suas operações.

Logicamente que estamos fazendo a análise no caso concreto, não estamos aqui a validar qualquer tipo de despesa de confraternização, mas que no caso concreto entendo que a necessidade da despesa restou comprovada e caracterizada, não podemos fixar ou congelar conceitos sem nos adequar à evolução das relações interpessoais e empresariais. Trata-se de conceito com certa subjetividade, de uma legislação produzida a muitas décadas, cabendo ao interprete analisar no caso concreto com base nas provas que nos são apresentadas.

Mantendo a coerência da posição acima manifestada, em que pese reconheça e concorde com os excelentes argumentos manifestados pela conselheira Relatora, já manifestei minha posição no sentido de entender que tais argumentos não se aplicam à realidade dos autos.

Como acima exposto, entendo que a realidade mercadológica e a evolução das relações empresariais e produtivas nos levam à necessidade de evolução na interpretação e aplicação da legislação, especialmente no que se refere a conceitos como usualidade e necessidade que guardam um grande grau de subjetividade, muito embora nós como intérpretes tentamos conferir-lhes contorno mais objetivo possível.

Inegável que o capital humano é, na grande maioria das vezes, o principal insumo produtivo da atividade empresarial. Entretanto, para a análise acerca da necessidade da despesa é impossível se aplicar fórmula objetiva, e deve ser analisada caso a caso, de acordo com o contexto fático e probatório, bem como da demonstração pela contribuinte da relação direta com a melhoria de sinergia e eficiência do seu capital produtivo e, por consequência, no produto final da empresa.

No entanto, no caso dos autos, entendo que tais provas não foram feitas, e as despesas analisadas guardam muito mais proximidade com o conceito de despesas incorridas por mera liberalidade da empresa.

No que se refere à admissibilidade da discussão da CSLL acompanhei integralmente a relatora.

Essas foram as razões que me levaram a divergir dos fundamentos apresentados pelo voto condutos, em que pese também concluir pelo provimento do Recurso Especial.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva