



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.723478/2015-71
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.110 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SS COMERCIO DE COSMETICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (*recorrido* e *paradigmas*) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

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

Ano-calendário: 2011

DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÕES PARA FUNCIONÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, acordam em conhecer do recurso e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões do voto vencido a conselheira Livia De Carli Germano. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)
Luis Henrique Marotti Toselli – Relator.

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada.

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).

Relatório

Tratam-se de recursos especiais (fls. 5.309/5.327 e 5.385/5.398) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pela contribuinte, em face do Acórdão nº **1201-003.350** (fls. 5.270/5.307), por meio do qual o Colegiado *a quo*, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário *para (i) afastar as glosas relativas aos itens III, especificamente as despesas com advogados, IV ao IX. Vencidos os conselheiros: a) Efigênio de Freitas Junior e Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinham a glosa relativa ao item VII; b) Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro, que afastavam as glosas relativas ao item XI e c) Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha as glosas relativas aos itens IV, V, VI e VIII.*

Transcreve-se a seguir a ementa do julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72.

PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. INAPLICABILIDADE.

A produção de prova pericial é cabível quando o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e esteja fora do campo de atuação das autoridades fiscais e julgadoras. *In casu*, a análise de documentos fiscais e contábeis faz parte do âmbito de atuação do julgador administrativo.

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

Ano-calendário: 2011

DESPESAS OPERACIONAIS. NECESSIDADE E USUALIDADE. DEDUTIBILIDADE.

Demonstrada a necessidade e usualidade da despesas por meio de conjunto probatório hábil e idôneo - comprovação e escrituração, devem tais dispêndios serem considerados dedutíveis.

DESPESAS COM CATÁLOGOS. VENDA DIRETA. DEDUTIBILIDADE.

Diante do conjunto probatório apresentado pela contribuinte somado ao fato de que a venda direta por meio das suas consultoras depende sobremaneira dos catálogos para realização da sua atividade empresarial, não há dúvidas de que tais dispêndios são necessários e usuais e, por conseguinte, dedutíveis nos termos do artigo 299 do RIR.

DESPESAS COM VALE SAÚDE. DEDUTIBILIDADE.

O objetivo desses cartões é motivar e recompensar as consultoras para que se empenhem na venda dos produtos e atrair maior número de profissionais para se filiarem, diante da peculiaridade da sua atividade negocial, a venda "porta a porta".

Restou comprovado que a contribuinte apenas gerencia um programa de descontos, que são concedidos diretamente por terceiros, não possuindo médicos credenciados e nem realizando pagamento de consultas ou reembolsos. Logo, tais dispêndios são dedutíveis nos termos do artigo 299 do RIR e, portanto, considero inaplicável, *in casu*, o teor do artigo 13 da Lei nº 9.249, para fins de afastar a dedução de tais despesas.

DESPESAS COM CONFRATERNIZAÇÕES. DEDUTIBILIDADE.

A confraternização não é mera liberalidade, mas figura como mecanismo de zelo e respeito ao capital humano (artigo 5º, inciso XXIII, da CF/88 e artigo 421, da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro)). Tais dispêndios materializam a observância do princípio da função social da empresa.

Elementos motivacionais, colaborativos e de integração humana são essenciais para a boa relação de trabalho e para a conformação psíquica do indivíduo perante a sociedade em meio às suas realizações em ambiente coletivo.

DESPESAS COM ITENS BONIFICADOS. DEDUTIBILIDADE.

Dado o *core business* da contribuinte, a propaganda e a divulgação dos seus produtos são necessárias para o desenvolvimento da sua atividade empresarial.

A realidade dos autos está alinhada ao conceito de produto bonificado constante da Solução de Consulta nº 212 e não há que se falar na aplicação do conceito de brinde para fins de considerar indedutíveis tais despesas, com fundamento no art. 13, inciso VII, e no art. 35 da Lei nº 9.249, de 1995, bem como na Solução de Consulta nº 58 - COSIT.

As despesas com materiais, capazes de dar a conhecer ao consumidor a natureza, espécie e qualidade do produto vendido pela contribuinte, são indiscutivelmente dedutíveis para fins de cálculo do lucro real.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. INDEDUTIBILIDADE.

A comprovação da despesa por meio de conjunto probatório hábil e idôneo é requisito para sua dedutibilidade, sob pena de glosa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos do lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão da CSLL.

Em resumo, o litígio é decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2011, em razão da glosa de despesas registradas na conta contábil "outras despesas operacionais", assim resumidas:

Anexo	Matéria	Folhas
I	Provisões não dedutíveis	3.178 a 3.190
II	Despesas não comprovadas - Roda a Roda Jequití	3.191
III	Despesas não comprovadas - Outras Desp. Operac.	3.192 a 3.193
IV	Despesas não comprovadas - Catálogo Colheita	3.194 a 3.219
V	Despesas não comprovadas - Vale Desconto Saúde	3.220 a 3.223
VI	Despesas não comprovadas - Seguros	3.224
VII	Despesas indedutíveis - Confraternizações	3.225 e 3.226
VIII	Despesas indedutíveis - Ações Especiais	3.227

Além disso, a fiscalização glosou “outras exclusões” (*provisão contribuição social diferida*, no valor de R\$ 8.354.411,37; *baixa de títulos considerados incobráveis*, no valor de R\$ 6.930.526,69; *reversão de provisões* – R\$ 3.430.385,95; *estornos de receitas de vendas* – R\$ 11.444.957,01).

Especificamente com relação às despesas de confraternizações e estornos de receitas de vendas, assim motivou o TVF (fls. 3.142/):

III.1.7 Conta: 3310901010003 – Confraternizações (Anexo VII do TVF)

71. O contribuinte informou em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 1 que “na conta ‘Confraternizações’ foram registrados dispêndios com eventos para funcionários, tais como a realização de festas juninas e de final de ano, os quais por configurarem despesas operacionais da empresa foram deduzidos fiscalmente, nos termos do artigo 299 do RIR e do Parecer Normativo CST n. 322/1971”.

72. Ocorre que os gastos com eventos, festas e confraternizações consistem em mera liberalidade da empresa, não se enquadrando na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, notadamente no artigo 299 do RIR/1999.

(...)

III.4 – Estorno de Receita de Vendas Não Comprovado

(...)

129. O objetivo da intimação foi verificar se realmente houve lançamento duplicado de receitas (pela nota fiscal e pelo título de cobrança) e se o valor estornado estava correto para cada um dos itens integrantes da amostra.

130. Em resposta, o sujeito passivo apresentou extensa documentação para comprovar a existência de lançamentos duplicados. Após a análise da documentação apresentada e em consulta à contabilidade do sujeito passivo, especialmente às contas de receita n. 3110051010006 e 3110051010012, não foi possível verificar a procedência do seguinte estorno:

Data	Conta	D/C	Valor	Historico	Contrapartida
30/04/2011	3110051010012	D	R\$ 11.444.957,01	Estorno de lançamento duplicado faturamento abril 2011	Clientes vendas -

131. Para os demais itens integrantes da amostra selecionada, houve indicação no lançamento contábil do número do respectivo título/duplicata ou do número da nota fiscal e pelos documentos apresentados foi possível verificar a correspondência entre o

título de cobrança e a nota fiscal. Entretanto, conforme se depreende da tabela acima, no caso do estorno no valor de R\$11.444.957,01, o lançamento faz referência apenas ao mês de abril, sem indicar o número do título ou da nota fiscal.

(...)

133. Registre-se que, para verificação da procedência do estorno, é indispensável a indicação da totalidade dos lançamentos duplicados, com detalhamento do número de todos os títulos e do número de todas as notas fiscais, além da demonstração de que os respectivos títulos/duplicatas geradas para pagamento, correspondem às notas fiscais indicadas. Não havendo informação completa sobre tais elementos, como ocorreu no caso do estorno no valor de R\$11.444.957,01, não é possível ter certeza sobre procedência do estorno realizado.

(...)

137. Portanto, não foram apresentados os elementos solicitados para comprovação da procedência do estorno de R\$11.444.957,01, quais sejam: cópia da(s) nota(s) fiscal(is) correspondente, cópia dos títulos de cobrança correspondentes, cópia do comprovante bancário de recebimento dos valores, além de informação completa sobre os títulos e notas fiscais envolvidos no lançamento duplicado, uma vez que segundo a resposta apresentada em 29/06/2015 ficaram pendentes informações de 60 notas fiscais.

138. Por isso, embora o sujeito passivo tenha apresentado resumo de lançamento por nota fiscal e títulos e amostras de algumas notas fiscais, sem a integralidade dos documentos e informações mencionados no parágrafo anterior, não é possível verificar se as notas fiscais realmente correspondem aos referidos títulos e se o estorno é procedente.

139. Fato é que, em relação ao estorno no valor de R\$11.444.957,01, realizado em 30/04/2011 - sem informação no histórico referente a número de nota fiscal ou título/duplicata -, não houve a devida comprovação integral da existência de lançamentos duplicados de receita e do estorno correspondente, além da comprovação da correspondência entre os as notas fiscais e os respectivos títulos.

140. Dessa forma, não havendo comprovação da procedência do estorno de R\$11.444.957,01, datado de 30/04/2011, realizado na conta contábil de receitas n. 3110051010012, o referido valor deve ser acrescido ao resultado do mês de abril de 2011.

(...)

Após intimada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 3.283/3.309), que foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/POA.

Cientificada da decisão de primeiro grau, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 4.228/4.259). Reitera as razões de defesa, complementando-a com os seguintes pontos:

(i) Argui que a decisão recorrida deve ser declarada nula por ter afastado o pedido de diligência feito em impugnação, ter deixado de analisar os documentos juntados aos autos e ter baseado grande parte da decisão na ausência de comprovação sem verificar os equívocos apontados pela defesa da Recorrente, o que ensejou a preterição do seu direito de defesa;

(ii) Diferente do que foi alegado pela fiscalização e confirmado pela decisão recorrida, os documentos juntados aos autos são hábeis, idôneos e capazes de comprovar que os equívocos cometidos pela fiscalização apontados em sua defesa de fato ocorreram. Afirmo, nesse ponto, que caso a DRJ tivesse analisado a totalidade da documentação juntada aos autos ou determinado à verificação dos registros contábeis da Recorrente, conforme requerido na impugnação, os equívocos apontados teriam sido confirmados e esclarecidos;

(iii) Sobre a despesa relativa às confraternizações, argui que a decisão de piso cometeu equívoco, pois diferente do entendimento do acórdão, a empresa responsável pela organização dos eventos e confraternizações não atua exclusivamente com turismo e viagens, mas é uma prestadora de serviços de locação de espaços, decoração, logística, coordenação e outros elementos relacionados à realização do evento contratado;

(iv) Tendo em vista que não há cobrança de tributos e que a própria decisão recorrida reconhece que a cobrança da multa foi obstaculizada pela inexistência de base de cálculo, fica evidente a necessidade de retificação dos autos de infração para que se afaste a menção da multa de 75%;

(v) Por fim, a Recorrente requer seja: (i) reconhecida a nulidade do acórdão recorrido; e (ii) ou, caso não seja declarado nulo o acórdão da DRJ, que seja determinada a conversão do julgamento em diligência. Subsidiariamente requer seja (ii) declarada nulidade dos autos de infração; (ii) reconhecida a total improcedência dos autos de infração; e (iii) retificada as páginas dos autos de infração nas quais constam a multa de 75%.

Em 15/08/2018, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos: (Resolução nº 1201.000.534 - fls. 4.300/4.322):

“(i) Relativamente ao estorno das receitas de vendas, a doughta autoridade deve confirmar e motivar se a documentação apresentada pelo Recorrente é suficiente para justificar os registros em duplicidades. Caso considere insuficiente, intime a contribuinte a apresentar eventual complementação e cuide de especificar o nível de amostragem e/ou supostos livros comerciais e fiscais ainda não apresentados. O acesso aos sistemas internos (plataformas tecnológicas) da SRFB e aos órgãos de arrecadação estadual permitem que a autoridade preparadora verifique e as informações fiscais apresentadas.

(ii) Após a devida apreciação da prova, aponte em quais incidência as despesas (**Anexos II a VIII**) foram efetivamente suportadas pela Recorrente, independentemente do juízo de valor (posterior motivação) acerca da sua dedutibilidade ou não. Da mesma forma que no item anterior, caso considere serem as provas insuficientes, intime a contribuinte a apresentar eventual complementação e cuide de especificar o nível de amostragem e/ou supostos livros comerciais e fiscais ainda não apresentados, se for o caso.

(iv) Nas incidências que a Recorrente alega serem as deduções das despesas lastreadas por documentos emitidos em 2010, mas referentes aos produtos comercializados em 2011, considero prudente a verificação das declarações apresentadas pela contribuinte no período de 2010 e 2011, a fim de verificar eventual duplicidade de dedução dos gastos. Em caso de dúvidas, a contribuinte deve ser intimada. O mesmo racional é aplicável acerca dos esclarecimentos prestados sobre determinados equívocos contábeis - rubrica "exclusões irregulares" / "reversão de provisões não dedutíveis", que remontam incidentes relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011.

(v) É inequívoco que, em caso de dúvidas quanto à exatidão das informações prestadas, a autoridade fiscal deve intimar a contribuinte a prestar esclarecimentos complementares.

Lembro que, as atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão devem ser realizadas de ofício pela autoridade fiscal, nos termos do artigo 29, da Lei nº 9.784/991. Ademais, considero fundamental a observância do **princípio da cooperação processual** na busca da verdade material.

Após a conclusão da diligência, a autoridade preparadora deverá elaborar Relatório Conclusivo, com posterior ciência à Recorrente, para que, se assim desejar, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias e na sequência retornem os autos ao E. CARF para julgamento.”

Foi, então, elaborado o Termo de Diligência Fiscal de fls. 5.230/5.248, do qual a contribuinte se manifestou por meio da petição de fls. 5.254/5.263.

Em sessão de 10 de dezembro de 2019, a Turma Julgadora *a quo* proferiu o referido Acórdão n.º **1201-003.350** (fls. 5.270/5.307), dando parcial provimento ao recurso.

Ato contínuo, a PGFN interpôs o recurso especial (fls. 5.309/5.327), tendo sido este admitido parcialmente (fls. 5.368/5.381), nos seguintes termos:

DAS MATÉRIAS APONTADAS COMO DIVERGENTES:

Deduz-se do recurso que a Fazenda Nacional aponta divergência em relação a duas matérias:

- 1) Indedutibilidade de despesas de confraternização por não se enquadrarem no conceito de necessidade, usualidade e normalidade”; e
- 2) Indedutibilidade das despesas de catálogo em face da inobservância do regime de competência.

ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS

1) Indedutibilidade das despesas de confraternização por não se enquadrarem no conceito de necessidade, usualidade e normalidade

Para esta primeira matéria, então apresenta os seguintes paradigmas: Ac. n.º 1802-001.678 (2ª Turma Especial da 1ª Seção) e Ac. n.º 1202-000.944 (1ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma ordinária), abaixo ementados:

1º Paradigma – Ac. n.º 1802-001.678:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

Ementa:

(...)

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.

2º Paradigma – Ac. n.º 1202-000.944:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

(...)

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.

A PFN defende divergência quando o ac. recorrido considera como sendo dedutível a despesa com a festa de confraternização de final de ano, posto que preencheria os requisitos da normalidade, usualidade e necessidade.

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do 1º paradigma que muito se assemelha com o conteúdo do 2º paradigma. Confira-se:

[...] 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.

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, “inserir-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.

[...]

Da divergência constatada

A divergência é patente, podendo-se observar até mesmo pelas próprias ementas que bem representam o que foi decidido.

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

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

Enquanto o ac. recorrido abraça o entendimento de que as festas de confraternização de fim de ano, por contribuírem para a melhoria do ambiente de trabalho, humanizando o relacionamento empresa e empregados, aumentando a motivação para a consecução dos objetivos sociais são despesas normais, usuais e necessárias e, por consequência, segundo sua ótica, seriam dedutíveis.

De outra banda, em sentido diametralmente oposto, os acórdãos paradigmas trazem o entendimento de que das 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.

Dessa forma, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial.

Portanto, opino por ADMITIR esta primeira matéria.

(...)

Conclusão

Por todo o exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida apenas a seguinte matéria: **“1) Indedutibilidade das despesas de confraternização por não se enquadrarem no conceito de necessidade, usualidade e normalidade”**.

Já a contribuinte, após cientificada da decisão de segunda instância, opôs embargos de declaração (fls. 5.332/5.338), sustentando que o acórdão embargado conteria *vício de obscuridade exclusivamente em relação à manutenção da glosa do Estorno de Receita de Vendas, tratada no item “XI”*. Subsidiariamente, aponta alegado *erro material*. Em suas palavras:

(...)

12. Curiosamente, no v. Acórdão embargado constou a afirmação de que “as planilhas não suprem a necessidade de o contribuinte apresentar o respectivo conjunto probatório, sendo certo que é seu ônus fazê-lo”. Essa afirmação também não foi acompanhada por qualquer explicação do motivo pelo qual a planilha não supriria o ônus probatório.

13. Como visto, a mera leitura do item “9” do TIF 20190201 e análise sumária da planilha já permite concluir que todas as informações solicitadas pela Fiscalização foram entregues. Não há no Relatório de Fiscalização ou no Acórdão embargado uma explicação sequer sobre o motivo que levou à recusa das informações prestadas.

14. Esse ponto é justamente o que leva à identificação de uma obscuridade no v. Acórdão embargado. **A pergunta sem resposta é: qual foi o fato que levou à conclusão de que a planilha não cumpre o ônus da prova?** A planilha apresentava indícios de inconsistências? Os dados não estavam corretos? O arquivo da planilha estava corrompido? Foi entregue intempestivamente?

15. Os argumentos trazidos no trecho transcrito do Relatório de Diligência também não respondem a essa pergunta.

16. O 1º Argumento diz respeito à não comprovação da totalidade das notas fiscais e títulos lançados em duplicidade, já que, do total de R\$ 11.444.957,01 correspondente ao valor da glosa, as notas fiscais e títulos em duplicidade apresentados demonstram o valor de R\$ 11.424.561,65. Esse argumento, por óbvio, não responde à pergunta formulada acima.

17. O 2º Argumento, como já foi visto, é o de que não foram correlacionadas as notas fiscais com os respectivos títulos de cobrança. Isso, contudo, não corresponde à realidade dos fatos e se trata de mero erro material. A planilha correlacionou o número, data e valor de quase 80 mil títulos com cada nota fiscal, chegando ao valor exato em discussão. Esse argumento, portanto, também não soluciona o problema.

18. O 3º Argumento se baseia na existência de notas fiscais canceladas por motivos não informados. Independentemente do motivo, as notas canceladas foram todas discriminadas, uma a uma, com a informação do número da nota, data de emissão e valor. Essas notas, inclusive, são as notas que justificam a diferença de valor objeto do 1º Argumento. É evidente que o cancelamento dessas poucas notas não pode justificar a glosa de todo o valor estornado. Assim, nenhum dos argumentos constantes da transcrição do Relatório de Diligência explicam o motivo pelo qual o Acórdão embargado teve por insuficiente a planilha apresentada.

19. Por todo o exposto, a Embargante espera que esta C. Turma revise a matéria para que, ao menos, seja expurgada a obscuridade verificada e sejam explicados os motivos que levaram à conclusão de que “as planilhas não suprem a necessidade de o contribuinte apresentar o respectivo conjunto probatório”.

20. Sem a explicação desses motivos, a Embargante não poderá sequer apresentar Recurso Especial, pois não é possível estabelecer uma *ratio decidendi* que possa eventualmente divergir do posicionamento de outra turma deste E. CARF. Assim, para

que a Embargante possa ao menos conhecer os motivos que levaram à negativa de seu recurso, é necessário que os presentes embargos sejam acolhidos e julgados.

IV. SUBSIDIARIAMENTE: O ERRO MATERIAL

21. Caso não sejam acolhidos os Embargos em relação à obscuridade exposta acima, o que se admite para argumentar, a Embargante requer, subsidiariamente, que seja corrigido o erro material constante na fundamentação do Acórdão embargado.

22. Isso porque, como já visto, não é correta a afirmação de que não foi feita a comprovação da correspondência entre as notas fiscais e os respectivos títulos (itens 73 e 76 da transcrição do Relatório de Diligência – fl. 5.304). A análise sumária da planilha já seria suficiente para chegar a essa conclusão, e, portanto, o assunto dispensa maiores comentários.

(...)

Despacho de fls. 5.353/5.359 não admitiu os embargos.

Em seguida, e após apresentar contrarrazões (fls. 5.516/5.522) ao Apelo fazendário, a empresa também interpôs o recurso especial (fls. 5.385/5.398), tendo sido este admitido em parte, em conformidade com o despacho de fls. 5.530/5.541, *in verbis*:

(...)

Verifica-se que a recorrente defende a existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e os Acórdãos nº 3402-004.107 (proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF) e nº 2401-005.823 (prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento). As ementas das decisões indicadas como paradigmas constam, na íntegra, do trecho do recurso especial acima transcrito.

Narra a contribuinte que o acórdão recorrido, complementado pelo despacho de admissibilidade que rejeitou seus embargos de declaração, teria adotado o entendimento de que o erro material passível de contestação pela via dos embargos se resume às hipóteses de erro de grafia, de escrita ou de expressão que não reflita o teor da decisão e, por isso, teria decidido que o Colegiado não deveria reavaliar a premissa segundo a qual a planilha apresentada pela defesa não fez a devida correlação dos valores discutidos.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria, segundo a recorrente, entrado em divergência com as decisões apontadas como paradigmas, que defendem que o meio adequado para suscitar a correção de erro de premissa fática são os embargos de declaração por erro material (ainda que recepcionados como embargos inominados).

Exposto o teor da primeira matéria recorrida pela contribuinte, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos nº 3402-004.107 e nº 2401-005.823, paradigmas indicados pela recorrente, encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que as decisões paradigmas não foram reformadas até a data da interposição do recurso especial pela contribuinte, restando atendido o requisito de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, concluo que a contribuinte logrou êxito em demonstrá-la.

(...)

De toda forma, é inegável que os acórdãos paradigmas aceitaram como erros passíveis de questionamento pela via dos embargos vícios que extrapolam o conceito de erro material fixado pela decisão recorrida (e que tampouco tratam de omissão, contradição ou obscuridade). Por conta disso, conclui-se que a contribuinte logrou êxito em

demonstrar a existência da divergência jurisprudencial arguida entre a decisão recorrida e os Acórdãos nº 3402-004.107 e nº 2401-005.823.

Tendo sido observados os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o recurso especial deve ter seguimento em relação à matéria “cabimento de embargos de declaração para sanar erro material decorrente de premissa fática equivocada”.

(...)

Diante do exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pela contribuinte SS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA, para que seja rediscutida a matéria “**cabimento de embargos de declaração para sanar erro material decorrente de premissa fática equivocada**”.

Contra a parte não admitida, a contribuinte ainda apresentou Agravo (fls. 5.553/5.556), mas este não foi conhecido (fls. 5.589/5.591).

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 5.604/5.616). Questiona o conhecimento e, no mérito, pugna pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o seu conhecimento, levando em conta os pressupostos previstos no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que assim dispõe:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)

Como se nota, compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara ou turma do CARF objetivando, assim, implementar a almejada “segurança jurídica” na aplicação da lei tributária.

O termo “especial” no recurso submetido à CSRF não foi colocado “à toa”, afinal trata-se de uma espécie recursal específica, mais restrita do ponto de vista processual e dirigida a um Tribunal Superior que não deve ser confundido com uma “terceira instância” justamente porque possui função institucional de uniformizar a jurisprudência administrativa.

É exatamente em razão dessa finalidade típica que o principal pressuposto para conhecimento do recurso especial é a demonstração cabal, por parte da recorrente, da efetiva existência de *divergência de interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido e o(s) paradigma(s)*.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão enfrentados.

É imprescindível, assim, sob pena de não conhecimento do recurso especial, que sobre uma base fática equivalente (ou seja, que seja efetivamente comparável), julgadores que compõem Colegiados distintos do CARF tenham proferido decisões conflitantes sobre uma mesma matéria.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a *divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a *similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de *divergência jurisprudencial* consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), o Julgador crie a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado *paradigma* não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, e isso ocorre, por exemplo, na hipótese da comparação das decisões sinalizarem que as conclusões jurídicas são diversas em função de circunstâncias fáticas dessemelhantes, e não de posição hermenêutica antagônica propriamente dita, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial.

Tendo isso em vista, analisaremos cada uma das divergências admitidas previamente.

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Recurso especial da PGFN

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento da parte contrária quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, por concordar com o juízo prévio de admissibilidade e apoiado também no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99³, conheço do recurso especial da PGFN.

Recurso especial da contribuinte

De acordo com o acórdão ora recorrido:

XI - Estorno de Receita de Vendas Não Comprovado

79. Acerca desse item, cumpre transcrever as considerações constantes do Relatório de Diligência (e-fls. 5247/5248):

71. Consta do resultado da ação fiscal que não foi possível verificar a procedência deste estorno:

Data: 30/04/2011 / Conta 3110051010012 – Valor R\$ 11.444.957,01 – Estorno de lançamento duplicado faturamento abril 2011. Contrapartida: Clientes – Venda direta.

72. Para a verificação da procedência do estorno, o fiscal responsável pela ação fiscal considerou que é indispensável a indicação da totalidade dos lançamentos duplicados, com detalhamento do número de todos os títulos e do número de todas as notas fiscais, além da demonstração de que os respectivos títulos/duplicatas geradas para pagamento correspondem às notas fiscais indicadas. Não havendo informação completa sobre tais elementos, como ocorreu no caso do estorno no valor de R\$11.444.957,01, não é possível ter certeza sobre procedência do estorno realizado.

73. A autoridade preparadora assim concluiu: Fato é que, em relação ao estorno no valor de R\$11.444.957,01, realizado em 30/04/2011 - sem informação no histórico referente a número de nota fiscal ou título/duplicata -, não houve a devida comprovação integral da existência de lançamentos duplicados de receita e do estorno correspondente, além da comprovação da correspondência entre os as notas fiscais e os respectivos títulos. Dessa forma, não havendo comprovação da procedência do estorno de R\$ 11.444.957,01, datado de 30/04/2011, realizado na conta contábil de receitas n. 3110051010012, o referido valor deve ser acrescido ao resultado do mês de abril de 2011.

74. Esse ponto foi objeto do Quesito 1 do Parecer PwC. Como sabido o estorno de R\$ 11.444.957,01 foi realizado por meio de um único lançamento contábil. Segundo a Fiscalizada no período de 20 a 30 de abril de 2011, o sistema realizou indevidamente o reconhecimento da receita por notas fiscais e por títulos de cobrança, duplicando a receita do período mencionado e, portanto houve a necessidade de estorno de lançamentos das notas fiscais de modo que a receita seja refletida por lançamentos dos títulos de cobrança.

75. Ocorre que adicionalmente a esse estorno, houve cancelamento de notas fiscais por motivos não informados pela Fiscalizada.

76. Consta também do referido parecer que, em relação ao estorno no valor de R\$ 11.444.957,01, realizado em 30/04/2011 não houve a devida comprovação integral da existência de lançamentos duplicados de receita e do estorno correspondente, e

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

ainda mais a comprovação da correspondência entre as notas fiscais e os respectivos títulos.

77. Destarte, intimamos a contribuinte para, em mais uma oportunidade, poder demonstrar a procedência do referido lançamento.

78. Na planilha apresentada em resposta à intimação não verificamos a ocorrência de lançamentos duplicados, mas tão-somente lançamentos de notas fiscais de venda, que não demonstram vínculo com os respectivos títulos e que não comprovam a totalidade do estorno no valor de R\$ 11.444.957,01, realizado em 30/04/2011, razão pela qual, entendemos que essa glosa deve ser mantida. (grifos nossos)

80. Ao contrário do que sustenta a ora Recorrente, a douta autoridade diligenciante manteve a infração justamente em virtude dos esclarecimentos por ela prestados (inclusive com base no Parecer da PwC). As planilhas não suprem a necessidade de o contribuinte apresentar o respectivo conjunto probatório, sendo certo que é seu ônus fazê-lo.

81. Logo, mantenho o lançamento relativo à esse item.

Como se vê, a Turma Julgadora acatou o resultado da diligência, que se manifestou de forma favorável à glosa dos estornos por não comprovação da *duplicidade no faturamento*, sob os seguintes fundamentos: **(i)** falta de indicação da totalidade dos lançamentos duplicados; **(ii)** ausência de informação no histórico do número de nota fiscal ou título/duplicata **(iii) não comprovação** da correspondência entre as notas fiscais e os respectivos títulos; e **(iv)** existência de cancelamentos de notas fiscais por motivos não informados.

Foi, então, sob essas quatro premissas que o voto condutor concluiu que as planilhas não suprem a necessidade de o contribuinte apresentar o respectivo conjunto probatório, sendo certo que é seu ônus fazê-lo.

Em sede de embargos de declaração, a contribuinte alegou *obscuridade* no julgado sob o argumento de que todos os elementos probatórios apontados como ausentes, na verdade, se encontrariam anexados aos autos. Subsidiariamente, pediu que *seja corrigido o erro material constante na fundamentação do Acórdão embargado*, tendo em vista que *não é correta a afirmação de que não foi feita a comprovação da correspondência entre as notas fiscais e os respectivos títulos*, sendo que *a análise sumária da planilha já seria suficiente para chegar a essa conclusão, e, portanto, o assunto dispensa maiores comentários.*

Nesse ponto, cumpre observar que o alegado *erro material*, na realidade, já havia sido invocado pela contribuinte no tópico da *obscuridade*, quando buscou questionar o “segundo argumento” do resultado da diligência. Confira-se:

17. O 2º Argumento, como já foi visto, é o de que não foram correlacionadas as notas fiscais com os respectivos títulos de cobrança. Isso, contudo, não corresponde à realidade dos fatos e se trata de mero erro material. A planilha correlacionou o número, data e valor de quase 80 mil títulos com cada nota fiscal, chegando ao valor exato em discussão. Esse argumento, portanto, também não soluciona o problema.

Despacho de fls. 5.353/5.359, porém, rejeitou os embargos, motivando que:

Conquanto possa a Embargante não concordar com o teor da decisão em relação a este ponto, parece-me evidente que inexistente qualquer obscuridade no racional adotado pelo voto condutor.

Com efeito, verifica-se que a relatora reproduziu as considerações deduzidas pela autoridade fiscal, em sede de diligência, e **concordou com os fundamentos** apresentados, firme nas premissas de que não houve comprovação da totalidade dos

lançamentos duplicados, assim como constatou-se ausência de correlação entre as notas e os respectivos títulos. Tudo isso aliado ao entendimento de que houve cancelamentos sem a devida comprovação dos motivos, além de deficiência da comprovação do estorno no valor de R\$ 11.444.957,01.

Por força dessas constatações, o voto condutor corroborou as conclusões da autoridade fiscal, que foram apresentadas de **modo claro e minucioso**, razão pela qual não prospera, com a devida vênia, o argumento de obscuridade formulado.

É cediço que o julgador pode conferir aos fatos qualificação jurídica distinta daquela pretendida pelas partes, sem que isso macule, de qualquer modo, a decisão, visto que o mero inconformismo com o que restou decidido não desafia embargos, sobretudo no caso em tela, em que a discussão recai sobre *valoração das provas presentes nos autos*, hipótese cujo reexame é vedado nos aclaratórios.

No mesmo sentido, não prospera o argumento subsidiário de **erro material**, pois este se resume ao erro de grafia, de escrita ou de expressão que não reflita o teor da decisão, situação que não corresponde à hipótese dos autos.

Em síntese, constata-se que inexistente no acórdão questionado qualquer vício a ser sanado pela via estreita dos aclaratórios.

Nota-se, contudo, que a não caracterização de *erro material*, ainda que também referenciado como aquele que se *resume ao erro de grafia, de escrita ou de expressão que não reflita o teor da decisão*, já havia sido analisado quando do afastamento do alegado vício de obscuridade.

No recurso especial, a Recorrente ainda sustenta que o acórdão recorrido e o despacho de admissibilidade dos embargos:

deixaram de apreciar a validade da premissa fática de que a planilha não havia feito a correlação entre os valores, por adotar um conceito de erro material deveras restrito, além de manter a glosa em duplicidade sobre os valores estornados, de acordo com os fundamentos fornecidos pela Fiscalização, quais sejam, **i)** não foi feita a comprovação integral, mas apenas parcial (99,82%) das notas e títulos contabilizados em duplicidade; **ii)** não foi comprovada a correspondência entre as notas fiscais e os respectivos títulos (sic) e; **iii)** houve cancelamentos de notas fiscais por motivos não informados (0,18%).

(...)

Contudo, o entendimento do v. Acórdão recorrido é divergente da posição do Acórdão nº 3402-004.107, de 27.04.2017, proferido pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª seção do CARF (**doc. 1**) e do Acórdão nº 2401-005.823, de 04.10.2018, proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª seção do CARF (**doc. 2**).

Para ambos os Acórdãos Paradigmas, o meio adequado para suscitar a correção do erro de premissa fática são os embargos de declaração por erro material, ainda que recepcionados, no caso do segundo paradigma, como embargos inominados.

Pois bem.

Da ementa e trechos do voto condutor do *primeiro paradigma* (Acórdão nº 3402-004.107 – fls. 5.399/5.413) extrai-se que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 31/05/2009, 30/06/2009, 3 1/07/2009, 3 1/08/2009, 30/09/2009, 31/10/2009, 30/11/2009, 31/12/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. EXISTÊNCIA. INDIFERENÇA PARA O RESULTADO DO JULGAMENTO.

Cabem embargos de declaração para sanar eventual obscuridade, contradição ou omissão do julgamento. Igualmente erros materiais podem ser sanados por meio do referido instrumento. Sendo detectado o erro do órgão julgador em premissa fática adotada no acórdão, cabível a retificação pretendida, porém não implicando em alteração no resultado do julgado pretérito quando tal erro é indiferente para a conclusões anteriormente alcançadas pelo Colegiado.

(...)

Voto

(...)

Pois bem. Estabelecidas tais premissas, passemos ao caso concreto.

Como bem aponta a Embargante, a Lei n. 13.097/2015, muito embora tenha revogado o artigo 58-T da Lei n. 10.833/2003, manteve a obrigação aos produtores de bebidas de instalar equipamentos contadores de produção, bem como manteve a aplicação extensiva dos artigos 27 a 30 da Lei n. 11.488/2007. Isso se deu pela alteração topográfica da norma para o artigo 35 da própria Lei n. 13.097/2015, a seguir transcrito:

(...)

Assim, reconheço o erro apontado no Acórdão embargado, no qual chegou-se à conclusão de que, com as revogações perpetradas pela Lei n. 13.097/20, a multa cobrada nos presentes autos persistia apenas para outras situações que não o SICOSE. Na realidade, o dispositivo que permite a aplicação da multa prevista no artigo 30 da Lei n. 11.488/2007 permanece vigente no ordenamento jurídico, tendo sido realocado para o artigo 35 da Lei n. 13.097/2015.

Contudo, tal situação não altera a conclusão fora alcançada pelo Acórdão embargado. Explico.

(...)

Assim, a própria Administração Tributária isentou a Embargada da obrigação acessória de utilização do Sistema SICOSE. Assim é que, muito embora tal ato normativo determine que sua vigência iniciou-se somente a partir de 13 de dezembro de 2016, o artigo 106, inciso II, “b” do Código Tributário Nacional impõe sua aplicação retroativa. Vale relembrar o conteúdo do dispositivo:

(...)

Com efeito, o caso sub judice, ainda não definitivamente julgado, trata de sanção aplicada a ato praticado pela Embargada (descumprimento de norma de utilização do Sistema SICOSE, vale dizer, de obrigação acessória, sem qualquer imputação de fraude ou simulação), que não é mais considerado pela legislação tributária como exigível.

Mas não é só. Além da revogação da obrigação acessória de instalação do Sistema SICOBE, também, e conseqüentemente, foi revogada a obrigação principal de ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil.

Com efeito, os §3º, 4º e 5º da Lei n. 11.488/2007, os quais, lembremos, estipulavam o “ressarcimento à Casa da Moeda do Brasil como obrigação principal relativa aos Sistema SICOSE, foram retirados do ordenamento jurídico pela a Lei n. 12.995/20 14. Esta última Lei, por sua vez, apresentou novo texto para a imposição de cobrança relativa aos equipamentos contadores de produção, redação essa já ajustada ao entendimento do STJ de que tal cobrança caracteriza taxa, espécie de tributo específica disciplinada pelos artigos 77 a 80 do CTN. Segue abaixo o texto da Lei nº 12.995/20 14:

(...)

É o conteúdo do §0 do artigo 13 que extermina a longa discussão aqui perpetrada: somente são sujeitos passivos da taxa (obrigação tributária principal) aquelas pessoas jurídicas determinadas pela Receita Federal.

Ora, como visto acima, o ADE 75/2016 dispôs que a Embargada não é obrigada à utilização do SICOBÉ (obrigação acessória). Por conseguinte, a Embargada não está mais obrigada a pagar a obrigação tributária principal, antigo “ressarcimento” à Casa da Moeda (Lei 11.488/2007), atual taxa pela utilização dos equipamento contadores de produção (Lei nº 12.995/2014), por expressa disposição do §1º do artigo 13, que vincula à obrigação principal à acessória, como não poderia deixar de ser.

Noutros dizeres, a Lei n. 12.995/2015 deixou de definir como infração o não pagamento da obrigação principal pela Embargada. Não havendo mais infração, não há mais a respectiva sanção. que é o que se cobra da Embargada no presente processo: a multa de 100% do valor comercial da mercadoria produzida. estipulada pelo artigo 30 da Lei n. 11.488/07.

Como também já destacado, o artigo 106. inciso II. alínea “a” do CTN impõe que para atos não definitivamente julgados. deve-se aplicar retroativamente a lei que deixar de definir determinada conduta como infração e, consequentemente. de imputar-lhe penalidade. Assim é que. mesmo tendo a conduta da Embargada implicado na falta de pagamento da taxa do Sistema SICOBÉ, há de se aplicar a retroatividade benigna com base na alínea “a”.

(...)

Finalmente, destaco que tanto o Acórdão 3402003.001 (sobre o recurso voluntário da Contribuinte), quando o Acórdão n. 3402003.180 (sobre os primeiros embargos de declaração da PFN). tiveram, dentre outros, a retroatividade benigna prevista tanto na alínea “a” como na alínea “b” do artigo 106, II do CTN como fundamento para decidir o presente caso.

CONCLUSÃO

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de acolher parcialmente os embargos de declaração, apenas para corrigir o lapso com relação à permissão legal para a aplicação da multa prevista no artigo 30 da Lei n. 11.488/2007, que permanece vigente no ordenamento jurídico, sem nenhuma implicação, contudo, no resultado do julgamento pretérito.

Verifica-se desse julgado que houve acolhimento de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, que sustentou a existência de *erro material* consistente no uso de *premissa fática equivocada*, qual seja, a de que a base legal para a cobrança de multa regulamentar relativa ao IPI lá exigido teria sido revogada.

Nesse contexto, e uma vez reconhecido esse *vício* pelo Colegiado, a decisão caminhou no sentido de *“corrigir o lapso manifesto com relação à permissão legal para a aplicação da multa prevista no artigo 30 da Lei n. 11.488/2007, que permanece vigente no mundo jurídico”*.

O *segundo paradigma* (Acórdão nº 2401-005.823 – fls. 5.415/5.420), por seu turno, apreciou manifestação da unidade responsável para *execução* do acórdão de segunda instância, manifestação esta recebida como *embargos inomina*dos. Mais precisamente, a embargante havia apontado que o débito da NFLD objeto do processo já teria sido pago antes do julgamento do acórdão embargado, o que implicaria em *desistência da lide*, fato este que levou o voto condutor a reconhecer que *a existência de premissa fática equivocada é comprovada com a existência do pagamento antes do julgamento, demonstrando que o contribuinte não mais desejava levar adiante a discussão*. Nesses termos, o Colegiado, por unanimidade de votos, decidiu por *acolher os embargos para anular o acórdão embargado, devido à inclusão do crédito tributário em parcelamento em momento anterior ao julgamento*.

Tratam-se, a toda evidência, de circunstâncias que não possuem semelhança para a finalidade pretendida pela Recorrente, pois envolveram questões de erros materiais *objetivos* e *premissas equivocadas* incontroversas, que em nenhum momento se confundiram com o próprio mérito da controvérsia ou valoração de prova.

Ao contrário dos *paradigmas*, nesse caso concreto a contribuinte, na verdade, aponta como *erro material* a sua própria insurgência com a *interpretação da prova* representada pela *planilha*, abstraindo-se da verdadeira premissa que se valeu o *decisum*, qual seja, a não comprovação dos estornos por meio de planilha juntada sem a respectiva documentação fiscal de suporte.

Ademais, tal como estruturado, o recurso especial não busca dirimir uma divergência de interpretação da legislação tributária, mas pretende, na realidade, que esta Instância Especial, por vias transversas, declare nulo ou reforme o despacho de embargos, de forma a reanalisar provas, pleito do qual carece de competência esta C. CSRF.

Dessa forma, não conheço do recurso especial da contribuinte.

Mérito

A controvérsia diz respeito à dedutibilidade ou não de despesas incorridas pela contribuinte com *confraternização de funcionários*, correspondente, nessa situação, à assunção de gastos com uma *festa junina* e uma *festa de final de ano*.

Mais precisamente, a dúvida que se coloca é a seguinte: estes tipos de dispêndios de gastos são frutos de mera *liberalidade* (inedutíveis, portanto) ou possuem natureza de despesa *operacional* (dedutíveis).

Pois bem.

A regra geral de dedutibilidade de despesas está prevista no artigo 47, da Lei nº 4.506/1964⁴, *in verbis*:

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

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

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

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

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

(ii) necessidade - a despesa é necessária (operacional) quando atrelada à prática de atividades empresariais e/ou formação do lucro⁵.

⁴ Esse dispositivo foi incorporado pelo artigo 299 do antigo RIR/99 e pelo artigo 311 do RIR/18, aprovado pelo Decreto no 9.580/2018.

Para Ricardo Lobo Torres⁶, as despesas podem ser deduzidas se puderem se caracterizar como *causa* do aumento de receita ou ainda se tiverem por intuito promover o *desenvolvimento* da atividade empresarial.

A *necessidade* não se caracteriza apenas em função da vinculação direta do dispêndio com o objeto social *strictu sensu* da pessoa jurídica, isto é, do exercício de sua *atividade-fim*, mas também se revela a partir da pertinência da despesa com atos ou negócio subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que o contribuinte ou suas atividades estejam inseridos.

No “dia-a-dia”, porém, a aferição da *necessidade* não raramente acaba se sujeitando à subjetividade do aplicador, que inclusive muitas vezes se coloca indevidamente na posição de administrador da empresa, intervindo nas próprias decisões que poderiam ou não ter sido tomadas, para a partir desse juízo de valor enquadrar ou não a despesa enquanto necessária.

Provavelmente por isso que a menção ao signo “necessidade” na lei tenha sido criticada por Brandão Machado⁷, quando assim se manifestou:

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

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

- (a) Efetividade – as despesas devem ser verdadeiras, isto é, devem ter essa natureza econômica, e não devem acobertar práticas evasivas, fraudulentas ou não.
- (b) Pertinência – as despesas devem ser pertinentes, posto que as despesas admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Em que pese o conceito de necessidade, em um primeiro lance de olhar, parecer carregar margem subjetiva acentuada, o fato é que o sistema jurídico estipula critérios objetivos que deveriam vincular o intérprete, prescrevendo que despesas dedutíveis são todas aquelas ligadas de alguma forma à operação da empresa ou à manutenção da sua fonte produtora, ou seja, *gastos da empresa para a própria empresa*.

Como bem notou Humberto Ávila⁸, **a necessidade não deve ser confundida com a sua obrigatoriedade, assim como a liberalidade não deve ser confundida com a sua facultatividade**. A questão não é saber se o contribuinte poderia ter desempenhado suas atividades de maneira diversa, sem incorrer na despesa controvertida ou efetuar-la em valor menor. Decisivo, em vez disso, é verificar se a despesa em questão consubstancia uma imposição das operações e negócios jurídicos que o contribuinte escolhe desempenhar enquanto expressão do livre exercício de atividade econômica ou empresarial.

⁵ Nos termos do Parecer Normativo CST nº 32/1981, *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*.

⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol IV. Rio de Janeiro: Renovar. 2007. P. 131.

⁷ MACHADO, Brandão. “Multas administrativas e imposto de renda”. In Direito Tributário Atual, vol. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. Página 2.745 e 2.746.

⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. “Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários”. In: Tributação do Ilícito. São Paulo: Malheiros Editores. 2018. Páginas 91 e 92.

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

Nessa linha de raciocínio, a *necessidade* leva em conta não só a *causa jurídica* da despesa ou a sua vinculação com uma obrigação legal ou contratual que demande o seu pagamento, mas principalmente a existência, efetiva ou em potencial, de alguma contrapartida para a empresa, como um resultado econômico, visibilidade no mercado, credibilidade com fornecedores, fidelização de clientela, restabelecimento da marca, continuidade da operação etc.

Caso contrário, ou seja, quando a despesa for incorrida por mero ato de *liberalidade*, aí ela é indedutível, na linha do que expõe Ricardo Mariz de Oliveira⁹:

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

(iii) usualidade ou normalidade – trata-se de expressão que nem precisaria constar na lei, afinal o requisito da *necessidade* já é suficiente para aferir a dedutibilidade ou não. Não obstante, consolidou-se que despesa *usual* ou *normal* é aquela inerente ao negócio explorado, não podendo tais termos serem confundidos com habitualidade, como bem alertou Luís Eduardo Schoueri¹⁰:

Usual, importa deixar claro, não é necessariamente algo que ocorre com frequência. Do contrário, obstar-se-ia a criatividade da despesa empregada para, por exemplo, promover a venda de uma mercadoria. Seria absurdo dizer que qualquer inovação, por seu próprios caráter de inédito (portanto, não frequente), seria indedutível. Ao contrário, a empresa pode incorrer em despesa inusual justamente para levantá-la. O fato de o critério da usualidade estar atrelado ao “tipo de transações, operações ou atividades da empresa” não obsta despesas incomuns para esse ramo. O reconhecimento de sua normalidade não está atrelado à maior ou menor frequência com que se efetua uma despesa, mas guarda relação com o objeto da empresa.

(iv) comprovação - a dedução da despesa demanda o seu registro na contabilidade, a débito da conta de resultado, devendo ainda estar suportada com base em prova que identifique a sua efetiva natureza, nos termos do artigo 9º, § 1º do Decreto-Lei nº 1.598¹¹.

Feitas essas considerações, é importante ainda frisar que **a dedução de despesa operacional não corresponde a uma vantagem ou um benefício fiscal, constituindo ela, na realidade, um direito legítimo do contribuinte em face da própria materialidade do IR (renda líquida).**

⁹ Cf. DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Fundamentos do imposto de renda”. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 701 e 702.

¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida”. In: Direito Tributário. Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda. Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT. 2019. Página 29.

¹¹ “A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis”.

Nesse contexto, uma vez cumpridos referidos requisitos, isto é, sendo a despesa **(i)** não computada como custo, **(ii)** necessária, **(iii)** usual ou normal e **(iv)** passível de comprovação, em tese não há que se falar em glosa.

Dizemos “em tese” porque juntamente com a regra geral de dedutibilidade, ainda existem na legislação outras previsões específicas (muitas delas, sim, figurando como benefícios fiscais) que permitem ou reconhecem a dedutibilidade (total ou parcial) ou a indedutibilidade de dispêndios determinados, previsões estas que, em face do princípio da especificidade das normas, em síntese se sobrepõem à regra geral¹².

Não é o caso de *despesas com confraternizações de funcionários*, que não possuem regramento específico, devendo a sua dedutibilidade ser analisada à luz da regra geral e de acordo com cada situação fática.

Nessa situação particular, considerando que restou demonstrado que estamos diante de despesas incorridas com duas festas de confraternização dos funcionários no ano fiscalizado (*feita junina e festa de fim de ano*), não envolvendo qualquer alegação de restrição de empregados ou favorecimento de Terceiros, me parece até lógico o enquadramento deste dispêndio enquanto um *evento corporativo*, ou seja, de um gasto da empresa para a própria empresa.

Ora, eventos dessa natureza têm por finalidade integrar os funcionários, motivar o *staff* e estreitar os relacionamentos dos funcionários, revelando-se inclusive ato praticado no exercício da própria *função social* de uma empresa. Daí a operacionalidade do dispêndio.

Ainda que uma *confraternização* possa, numa leitura não técnica, revelar um, digamos, *benefício pessoal* dos funcionários participantes, que “dançam, comem e bebem” nas festas à custa do empregador, esta “vantagem indireta” não tem o condão de desvincular a verdadeira *causa* do evento, que é a relação de trabalho e o desenvolvimento do próprio *ambiente profissional*.

Nenhum reparo, contudo, cabe ao acórdão recorrido, do qual o presente Julgador inclusive participou do julgamento e acompanhou o voto condutor da I. Relatora Gisele Barra Bossa, *in verbis*:

VII - Conta: 3310901010003 – Confraternizações (Anexo VII do TVF)

57. Acerca desse item, cumpre transcrever as considerações constantes do Relatório de Diligência (e-fl. 5242):

48. Para essa glosa, a autoridade preparadora a fundamentou nos artigos 249, inciso I, e 299, do RIR/1999 e pelo teor do Acórdão nº 1201-00.439, prolatado pelo CARF em 25/02/2011, abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

LUCRO REAL. DESPESA INDEDUTÍVEL

*Despesas incorridas com a realização de **confraternização** de fim de ano não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real. Inteligência do disposto no artigo 299 do RIR/99 e artigo 13 da Lei nº 9.249/95. (negritamos)*

¹² Dizemos “em síntese” porque se um ato normativo específico pretender tributar o patrimônio, e não propriamente a renda, nada impede que o CARF o afaste por ilegalidade ou o contribuinte questione sua constitucionalidade perante o Poder Judiciário.

49. Aqui também não observamos nenhuma necessidade de complementação. Trata-se mais de uma vez de questão de direito, não sendo o caso de complementação por documentação probatória e/ou esclarecimentos adicionais.

58. Neste aspecto, não se pode deixar de notar a contradição cometida pelo r. acórdão da DRJ ao tratar da matéria (e-fl. 4217). Isso porque, apesar de reconhecer expressamente que *"a confraternização daqueles que atuam junto à impugnante poderia contribuir para a melhoria do ambiente organizacional e para a motivação dos seus colaboradores"*, acaba por concluir pela ausência da *"estrita e necessária correlação com a realização das transações ou operações exigias pela atividade da empresa"*.

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

60. Inclusive, há precedentes desse E. CARF que autorizam a dedutibilidade das despesas com os eventos oferecidos aos seus funcionários. Confira-se:

"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. (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara. Acórdão nº 103-22.314, sessão de 24 de fevereiro de 2006)

"CONFRATERNIZAÇÃO - São dedutíveis as despesas com eventos de confraternização anual que alcancem 'todos os empregados.'" (1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara. Acórdão nº 105-12.059, sessão em 10 de dezembro de 1997).

61. Por fim, conforme atestam os documentos anexados aos autos (docs. nºs 2 e 3 do Recurso Voluntário), a empresa responsável pela organização dos eventos e confraternizações (Dagaz Viagens e Turismo Ltda.) não é exclusivamente empresa de turismo, como pretende fazer crer as doutas autoridades fiscais e julgadoras, mas sim prestadora de serviços de locação de espaços, equipamentos, decoração, logística, coordenação e outros elementos relacionados à realização do evento contratado.

62. Do exposto, considero evidenciada e comprovada a adequação das despesas incorridas pela Recorrente com confraternizações aos critérios de dedutibilidade previstos no artigo 299 do RIR/99, devendo ser, portanto, cancelada integralmente a glosa das despesas apontadas no anexo VII.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do recurso especial da contribuinte e, quanto ao recurso especial da PGFN, conheço e nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, redatora designada

O I. Relator restou vencido em sua proposta de negar provimento ao recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que a pretensão da PGFN deveria ser atendida, para restabelecer a glosa de despesas com “confraternizações”, assim motivada na acusação fiscal (e-fls. 3142/3177):

71. O contribuinte informou em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n. 1 que “na conta ‘Confraternizações’ foram registrados dispêndios com eventos para funcionários, tais como a realização de festas juninas e de final de ano, os quais por configurarem despesas operacionais da empresa foram deduzidos fiscalmente, nos termos do artigo 299 do RIR e do Parecer Normativo CST n. 322/1971”.

72. Ocorre que os gastos com eventos, festas e confraternizações consistem em mera liberalidade da empresa, não se enquadrando na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, notadamente no artigo 299 do RIR/1999.

73. Nessa esteira, confira-se o teor do Acórdão nº 1201-00.439, prolatado pelo Conselho Administrativo de Recurso Fiscais em 25/02/2011:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

LUCRO REAL. DESPESA INDEDUTÍVEL

Despesas incorridas com a realização de **confraternização** de fim de ano não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real. Inteligência do disposto no artigo 299 do RIR/99 e artigo 13 da Lei nº 9.249/95. (negritamos)

74. Portanto, com fundamento nos artigos 249, inciso I, e 299, do RIR/1999, cabível a glosa da integralidade das despesas deduzidas a título de confraternização, detalhadas no Anexo VII do presente Termo.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, entendeu não caracterizada a liberalidade, e invocou outros precedentes para afirmar a dedutibilidade dos valores glosados:

VII - Conta: 3310901010003 – Confraternizações (Anexo VII do TVF)

57. Acerca desse item, cumpre transcrever as considerações constantes do Relatório de Diligência (e-fl. 5242):

48. Para essa glosa, a autoridade preparadora a fundamentou nos artigos 249, inciso I, e 299, do RIR/1999 e pelo teor do Acórdão nº 1201-00.439, prolatado pelo CARF em 25/02/2011, abaixo transcrito:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

LUCRO REAL. DESPESA INDEDUTÍVEL

Despesas incorridas com a realização de confraternização de fim de ano não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real. Inteligência do disposto no artigo 299 do RIR/99 e artigo 13 da Lei nº 9.249/95. (negritamos)

49. Aqui também não observamos nenhuma necessidade de complementação. Trata-se mais de uma vez de questão de direito, não sendo o caso de complementação por documentação probatória e/ou esclarecimentos adicionais.

58. Neste aspecto, não se pode deixar de notar a contradição cometida pelo r. acórdão da DRJ ao tratar da matéria (e-fl. 4217). Isso porque, apesar de reconhecer expressamente

que "a confraternização daqueles que atuam junto à impugnante poderia contribuir para a melhoria do ambiente organizacional e para a motivação dos seus colaboradores", acaba por concluir pela ausência da "estrita e necessária correlação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa".

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

60. Inclusive, há precedentes desse E. CARF que autorizam a dedutibilidade das despesas com os eventos oferecidos aos seus funcionários. Confira-se:

"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.

(1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara. Acórdão nº 103-22.314, sessão de 24 de fevereiro de 2006)

"CONFRATERNIZAÇÃO - São dedutíveis as despesas com eventos de confraternização anual que alcancem 'todos os empregados.'"

(1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara. Acórdão nº 105-12.059, sessão em 10 de dezembro de 1997).

61. Por fim, conforme atestam os documentos anexados aos autos (docs. nºs 2 e 3 do Recurso Voluntário), a empresa responsável pela organização dos eventos e confraternizações (Dagaz Viagens e Turismo Ltda.) não é exclusivamente empresa de turismo, como pretende fazer crer as duntas autoridades fiscais e julgadoras, mas sim prestadora de serviços de locação de espaços, equipamentos, decoração, logística, coordenação e outros elementos relacionados à realização do evento contratado.

62. Do exposto, considero evidenciada e comprovada a adequação das despesas

incorridas pela Recorrente com confraternizações aos critérios de dedutibilidade previstos no artigo 299 do RIR/99, devendo ser, portanto, cancelada integralmente a glosa das despesas apontadas no anexo VII.

A PGFN apresenta o paradigma nº 1802-001.678 que, em seu entendimento, adotou *tese jurídica diversa*, no sentido de que tais despesas são *inedutíveis, porquanto não são usuais, normais e necessárias*. Para assim concluir, o voto condutor adota fundamentos do segundo paradigma (Acórdão nº 1202-000.944) no qual, para aferir o atendimento aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade de despesas, invoca-se a aplicabilidade do art. 13 da Lei nº 9.249/95 aos fatos geradores autuados concluindo ser necessária prova da *relação direta com pessoas ligadas à pessoa jurídica e, ainda, que se refiram a eventos relacionados com a atividade fim da mesma*, sendo que na hipótese de alimentação a dedutibilidade estaria limitada a gastos com empregados, não contemplando *despesas com alimentação ofertada esporadicamente em eventos festivos, como é o caso das despesas de confraternização*, acerca das quais é presumível, inclusive, que englobem também sócios e administradores, e não apenas empregados.

Referido paradigma já foi apreciado por este Colegiado no Acórdão nº 9101-005.176¹³, mas ali negou-se conhecimento ao recurso especial da PGFN porque *no caso concreto, o paradigma tratou de restrições legais de caráter geral trazidas no bojo da vigência do art. 13 da Lei nº 9.249/95, não havendo como inferir como teria decidido o colegiado paradigmático caso avaliasse situação equivalente a de uma glosa de despesa de confraternização de um ente cooperativo, que por sua vez é regido por um arcabouço jurídico próprio.*

A temática também foi discutida no Acórdão nº 9101-004.823, porém nesse caso o acórdão recorrido havia mantido a exigência sob a interpretação do art. 299 do RIR/99 e do art. 13 da Lei nº 9.249/95, ao passo que os paradigmas referiam glosas em fatos geradores anteriores à Lei nº 9.249/95. Diante desta discrepância, este Colegiado¹⁴ negou conhecimento ao recurso especial do sujeito passivo.

No presente caso, porém, a exigência teve em conta despesa glosada no ano-calendário 2011 sob o entendimento de que não seriam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, fundamentado no art. 299 do RIR/99 e referindo precedente pautado na Lei nº 9.249/95, ao passo que no paradigma não há referência a qualquer especificidade nos dispositivos legais que fundamentaram a exigência, mas apenas a interpretação de outro Colegiado do CARF que associa ao requisito de necessidade os critérios mais *restritivos* estipulados na Lei nº 9.249/95.

Assim, os acórdãos comparados divergem precisamente quanto ao alcance dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade para despesas incorridas a partir da vigência da Lei nº 9.249/95.

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;

¹³ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

¹⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

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

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

VII - das despesas com brindes.

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

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

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

(destacamos)

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

4. Segundo o conceito legal transcrito [correspondente ao art. 299 do RIR/99], o gasto é **necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.**

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio. (destacamos)

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

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

Confirmando tal assertiva, confira-se trechos de verbetes de De Plácido e Silva¹⁵ acerca de sua definição e emprego na prática jurídica:

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

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

(...)

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

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

NECESSIDADE. (...)

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

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

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

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

Como já defendido por este Conselheiro, ainda que prestigiada juridicamente em alto grau de abstração, a função social dos negócios, relacionado à *justiça social*, direta e

¹⁵ Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2007, s.v. necessário.s.v. necessidade.

isoladamente considerada, é irrelevante para a técnica do Direito Tributário seja em argumentação em prol dos interesses fazendários ou dos contribuintes.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

sustentabilidade em seus três pilares: ambiental, social e econômico. Procuramos atrair executivos com o mesmo nível de engajamento que propomos", afirma (...).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se observa, tal *problemática* na obtenção de parâmetros palpáveis e o 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.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa