



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

**Processo nº** 10855.721210/2011-07  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-001.346 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de novembro de 2013  
**Matéria** IRPJ - GLOSA DE DESPESAS  
**Recorrente** PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2008

Ementa:

DESPESAS COM BONIFICAÇÕES.

A fiscalização não glosou a efetividade da despesa ou questionou se a contribuinte efetivamente suportou, tampouco pretendeu-se reputar que tais despesas não seriam normais e usuais às atividades desenvolvidas pela contribuinte, apegando-se apenas no fato de ter-se emitido nota fiscal isolada para as bonificações, não podendo subsistir a glosa.

DESPESAS DE VIAGEM. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

Tratando-se de gastos com viagem, para fins de dedução, não basta que sejam apresentam elementos que demonstrem que a despesa foi efetivamente paga, é essencial que sejam reunidos ao processo documentos que comprovem que o dispêndio era necessário à fonte produtora dos rendimentos.

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Não assiste razão à decisão recorrida ao considerar que os pagamentos foram de fato realizados “sem causa”, impedindo-se a tributação, exclusivamente na fonte, dos rendimentos recebidos pelos terceiros, não havendo pagamento irregular, com exceção dos valores pagos ao Beneficiário “Caco de Telha”.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Seguramente os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado na medida em que se apresentem necessárias à manutenção da fonte produtiva, de sorte que despesas que aproveitem a mais de uma pessoa jurídica não podem ser deduzidas integralmente em apenas uma delas.

MULTA ISOLADA. DA DUPLICIDADE DE COBRANÇA - NÃO CABIMENTO DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Ponto que reclama detida análise respeitável à impossibilidade de cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa exigida isoladamente, de sorte que ainda que a Recorrente tenha recolhido valor a menor de IRPJ e CSLL por estimativa, não pode haver sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da Primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**: 1) Despesas indevidas de bonificações: Dado provimento por unanimidade. 2) Falta de comprovação e da necessidade de despesas de viagens: Negado provimento pelo voto de qualidade. Vencidos os Conselheiros, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior, Valmir Sandri e Carlos Augusto de Andrade Jenier. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. 3) Pagamentos sem causa: Dado provimento parcial por maioria. 4) Despesas indedutíveis: Negado provimento por unanimidade. 5) Multa isolada: Dado provimento por maioria. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada, contra decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP.

Depreende-se do presente processo administrativo que em desfavor da ora recorrente, foram lavrados Autos de Infração de IRPJ, CSLL e IRRF, relativos ao ano-calendário 2007, por meio dos quais se exige da contribuinte o crédito tributário conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 02), exigindo-se ainda, multa isolada de IRPJ (fls. 1.451/1.455) e multa isolada CSLL (fls. 1.456/1.460), conforme Demonstrativos Consolidados do Crédito Tributário do Processo (fls. 03 e 04).

Os mencionados Autos de Infração imputam à recorrente as seguintes infrações: i) despesas indevidas de bonificações; ii) falta de comprovação e da necessidade das despesas de viagens; iii) pagamentos sem causa; iv) despesas indedutíveis.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.405 - 1.416), há descrição do procedimento fiscal e das irregularidades apontadas pelo autuante como infrações à legislação tributária, sendo oportuno transcrever-se os seguintes trechos:

[...]

### a) Despesas desnecessárias – Bonificações

No Doc 1 (Resposta de 30/06/2010), na demonstração da composição das despesas com propaganda e publicidade, figuram, aproximadamente, R\$ 73 milhões na conta nº 470003 (bonificações dedutíveis) e mais R\$ 73 milhões na conta nº 470010 (bonificações-descontos incondicionais). Na Resposta de 20/10/2010 (Doc 15), o sujeito passivo explicou no que consistem as despesas contabilizadas nas duas contas: são bonificações concedidas em mercadorias que revestiram a forma de descontos incondicionais. Juntamente com a resposta de 20/10/2010, o fiscalizado apresentou também, a título de exemplo, algumas notas fiscais e as contabilizações respectivas relativas às bonificações (vide Doc 16). (...).

Em que pese o procedimento e o entendimento do contribuinte, de considerar descontos incondicionais todas as bonificações e contabilizá-las como despesas dedutíveis, parte delas é indedutível, conforme entendimento exarado na Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, e nos Pareceres CST/SIPR nº 1.386, de 1982, e nº 439, de 1986.

As bonificações, portanto, somente podem ser consideradas descontos incondicionais se representarem parcelas redutoras dos valores das vendas e constarem nas notas fiscais de vendas dos bens. Foi o que aconteceu com a parte das notas que consideramos regulares, ou seja, aquela que contém vendas e bonificações na mesma nota fiscal. Quanto à outra parte, cujas notas

equivalem ao valor total das respectivas notas, ela não é dedutível na apuração do lucro real. Trata-se de mera liberalidade do sujeito passivo, de despesa desnecessária, por não revestir a forma de desconto concedido incondicionalmente, posto que não foram observadas as instruções emanadas da Receita Federal. Como exemplo deste entendimento, citamos o Acórdão nº 2479, de 27/05/2004, da DRJ de Belém (PA). (...)

b) Despesas desnecessárias – Viagem

Foram contabilizados na conta nº 470001 (propaganda, promoções e eventos – vem) pagamentos à empresa Top Service Turismo Ltda. (CNPJ 54.446.984/0001-68), conforme comprovantes exibidos pela fiscalizada (Doc 20). De acordo com o contrato (Doc 21), trata-se de despesas com viagem a Barcelona para cento e quarenta e duas pessoas, além de dois fotógrafos, um coordenador e três guias.

O contribuinte apresentou em 04/01/2011 os seguintes documentos que identificou como “Programa de Gestão de Distribuidoras – PGD”: “Anexo B” e “Manual PGD” (Doc 35). O “Anexo B” refere-se à viagem para Barcelona, discrimina valores de traslados, serviços, hospedagens, refeições, passeios e lista o nome de algumas pessoas. O “Manual PGD” refere-se ao relacionamento da fiscalizada com suas distribuidoras, lista cem questões para a avaliação e reconhecimento de mérito delas, tem como objetivo padronizar, aferir, motivar e orientar as distribuidoras. Como este documento foi apresentado pela pessoa jurídica no contexto da viagem em tela, é possível que tenha relação com esta e que tenha por finalidade premiar os melhores distribuidores com uma viagem para Barcelona. Esta relação, contudo, não ficou comprovada.

As despesas com a viagem não são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Foram realizadas apenas para algumas pessoas (distribuidores, possivelmente) e poderiam ser enquadradas como brindes oferecidos. Constituem-se, assim, mera liberalidade da pessoa jurídica e serão, portanto, glosadas.

c) Pagamento sem causa

O contribuinte apropriou na conta nº 470001 diversos pagamentos realizados a pessoas jurídicas, sem, no entanto, apresentar documentação hábil e idônea para justificar tais pagamentos. Exibiu uma série de elementos, como comprovantes de pagamentos, contratos, distratos e declarações, comprovando, enfim, os pagamentos. As operações que deram causa aos pagamentos restaram não comprovadas.

Eis que o sujeito passivo foi regularmente intimado a comprovar as despesas, mediante as lavraturas do TIF de 01/09/2010 (Doc 11), 11/11/2010 (Doc 18), 03/02/2011 (Doc 38) e 24/02/2011 (Doc 46). A planilha Doc 57 relaciona razão social e CNPJ dos beneficiários dos pagamentos, a maioria revendedores. Exibe, também, as datas de contabilização e pagamento, histórico e valores glosados.

Conforme documentos apresentados, Bhirmânia, Dismar, Assisbeer, Bier Sul, Lago Azul, Master, Radar, Riobel e Sorobeer são distribuidores. À exceção da Master, foram apresentados os contratos com todos os distribuidores. Relativamente à Bhirmânia, Dismar e Assisbeer, foram também apresentados os distratos. Os contratos são todos “iguais”, “de revenda com exclusividade e outras avenças”. Em linhas gerais, eles estipulam que cabe ao grupo Schincariol o fornecimento dos produtos e aos revendedores a comercialização exclusiva dos mesmos produtos. Há várias cláusulas estipulando direitos e obrigações entre os contratantes, mas não existe previsão para o grupo Schincariol (muito menos para a fiscalizada) efetuar pagamentos aos revendedores. Pelo contrário, estes pagam pelos produtos adquiridos. Da mesma forma, os três distratos não justificam os pagamentos. Os contratos podem ser localizados nos Doc 26, 27, 32, 43, 44; os distratos no Doc 34; os pagamentos nos Doc 20, 26, 27, 28, 40, 41, 42, 50 e no arquivo anexo ao recibo SVA de Doc 51.

Relativamente aos pagamentos efetuados para Alexandre P Mosca Eventos e para Schincariol Logística e Distribuição Ltda, só foram exibidos os comprovantes dos pagamentos, conforme Doc 40, 42 e anexo do Doc 51; faltaram os contratos e as notas fiscais. Quanto à empresa VPJ Eventos e Comércio Ltda, foram apresentados o comprovante de pagamento (Doc 20) e o contrato (Doc 33), faltando a nota fiscal.

Foram também efetuados pagamentos à empresa Caco de Telha Produções e Eventos Ltda, conforme comprovantes de Doc 40 e 52. Os contratos apresentados são os seguintes: 200702101500 (Doc 21), 200702099000 (Doc 32 e 52). Este último, apresentado duas vezes, é que prevê os pagamentos. Ele não foi registrado e nem tem firmas reconhecidas, não tendo, pois, valor como prova. Além disso, as notas fiscais (Doc 52) foram emitidas em nome da Schimar Propaganda e Publicidade Ltda (CNPJ 01.026.909/000181). Esta empresa tem contrato com a fiscalizada para a realização das propagandas e recebe por isso. Os valores lançados às contas nº 470002 (propaganda, promoções e eventos – especial) e nº 473001 (propaganda, promoções e eventos), cuja soma ultrapassa R\$ 73 milhões, referem-se a pagamentos efetuados à Schimar exatamente para a realização dos eventos e propagandas.

#### d) Despesas indedutíveis

A conta nº 470001 recebeu lançamentos de despesas com redes de hipermercados e supermercados. O contribuinte firmou contratos de fornecimento com as redes para colocar seus produtos nas lojas varejistas e atacadistas. As despesas referem-se aos pagamentos efetuados às redes a fim de se obter benefícios e estimular as vendas. São verbas para ocupar espaço mais nobre nas prateleiras, de fidelidade, aniversário (da loja ou da rede), crescimento das vendas, inauguração (de loja), reinauguração, reforma, plano de desenvolvimento cooperado de propagandas, etc.

De acordo com o Doc 13, foram firmados contratos com a CBD, Makro e Wal Mart (no Doc 21 há mais um contrato com o Makro). Esses contratos e as vendas dos produtos para os três hipermercados geraram pagamentos

apropriados na conta 470001. Os pagamentos foram efetuados, conforme relacionados nos Relatórios de Propostas (Doc 14) e demonstrados nos Pedidos de Atendimento/Ressarcimento – PRs (Doc 22 e 45).

A fiscalizada pertence ao grupo Schincariol, que tem reconhecida projeção em todo o território nacional. Dessa forma, o relacionamento comercial com os hipermercados foi realizado pelo grupo todo. Muitos PRs demonstram as vendas que serviram de base de cálculo para os pagamentos e também discriminam os valores que couberam a cada unidade do grupo Schincariol (rateio). As unidades são identificadas nos PRs pelo código ou pelo local em se situam (cidade). Na resposta de 14/02/2011 (Doc 39), o contribuinte demonstra as unidades que constaram nas PRs, relacionando os códigos, razão social, CNPJ e local.

Os pagamentos, conforme rateios constantes dos PRs, foram devidos por unidades da fiscalizada (Itu, Igrejinha e Alexânia) e também por unidades de outras empresas do grupo, como a “Primo do Nordeste” (Alagoinhas/BA e Recife/PE), a “Primo do Norte Nordeste” (Caxias/MA e Benevides/PA) e a Cia de Bebidas do Rio de Janeiro (Macacu/RJ). Não obstante os rateios discriminados nos PRs, a fiscalizada apropriou como despesa sua a totalidade dos pagamentos. Intimada a demonstrar os estornos das despesas relativas aos pagamentos devidos por outras empresas do grupo (TIF de 24/02/2011 – Doc 46), a pessoa jurídica informou que os estornos não foram realizados (resposta de 10/03/2011 – Doc 47).

Como os estornos não foram efetuados, relacionamos os PRs, separando a parte do rateio que é despesa da fiscalizada (valor dedutível) da parte que pertence a outras empresas do grupo (valor glosado), conforme demonstrado na planilha respectiva (vide Doc 58). Os PRs relacionados na planilha são os que constam como Doc 22 e 45 (foram apresentados em papel). Os PRs nº 3080/07, 3087/07, 23568/07, 32253/07 e 52116/07, da CBD têm o rateio demonstrado na planilha anexa ao TIF de 24/02/2011 (Doc 46), sendo que esta planilha teve os valores reconhecidos pela fiscalizada, conforme resposta de 10/03/2011 (Doc 47 e 49). Os demais PRs têm o rateio no próprio documento.

(...)

Em razão das infrações apuradas, que somaram o montante de R\$ 36.538.770,29 no ano-calendário de 2007, a Fiscalização efetuou a compensação do prejuízo fiscal do mesmo ano-calendário 2007 – que consta no Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais – SAPLI (vide Doc 3D e Doc 3H) –, atualizado até a data da lavratura do Auto de Infração, no total de R\$ 10.846.967,75, resultando o valor tributável de R\$ 25.691.802,54.

A recorrente foi devidamente cientificada do lançamento e apresentou Impugnação (fls. 1.472 - 1.522), alegando em relação às bonificações, que a glosa efetuada pela Fiscalização se reveste de caráter de subjetividade, pois, “só valiam para o fisco as bonificações acontecidas como integrante da mesma nota fiscal de venda, aquelas que embora “casadas” com as vendas de um mesmo dia e carga, não podiam ser consideradas bonificações, por força do estabelecido na IN SRF nº 51 de 3/11/78”, porém, deixou claro o Fisco que as

entregas de mercadorias em bonificação, que não integraram as notas fiscais de venda, ainda que com CFOP específico, ainda que em dupla com a nota de venda, ainda que não posta em dúvida a sua gratuidade, ainda que não tenham sido objeto de venda, de bonificação não se trataria, por uma IN SRF que trata de matéria diferente.

Argumentou, destarte, que a Fiscalização não nega que os produtos foram entregues em bonificação, não afirma que tenham sido cobrados em seus valores, não aponta simulação, mas não aceita o que seja bonificação porque duas foram as notas fiscais emitidas: uma de venda causa da bonificação; outra a título de bonificação, resultado da venda”.

Quanto a IN 51/78, alega que o subitem 4.2 da IN trouxe, à época, o conceito de desconto incondicional e, conseqüentemente, nada que pudesse ser ampliado pelos Pareceres Normativos que o Relatório Fiscal menciona (PN CST nºs 1.386/82 e 439/86), reproduzindo ementas do CARF e da Solução de Consulta nº 115 de 2008, da 6ª RF.

No que toca à glosa relativa às Viagens, alegou a contribuinte que o ramo de cerveja envolve uma verdadeira guerra por mercado, sendo que um ponto percentual significa estar bem ou mal com o segmento, alegando que em 2007, procurando estabelecer uma nova política de incremento de vendas, foi elaborado um plano de metas visando aumentar a sua participação no mercado nacional e mesmo internacional (Espanha e Portugal), de modo que, após alentado estudo de mercado, foi definido que distribuidores exclusivos Schincariol deveriam se submeter a um treinamento rigoroso durante uma semana, enquanto a eles seria imposta uma disciplina de grande alcance, denominada PGD, que, não obstante já fizesse parte anual das atividades da empresa, tinha sido substancialmente acrescida.

Argumentou, diante disso, que partindo do novo conceito a ser adotado, como recompensa pelos acréscimos e exigências, resolveu fixar como local de treinamento a cidade de Barcelona, tudo em busca do grau de excelência, salientando que os integrantes da comitiva são distribuidores SCHINCARIOL, o programa desenvolvido tinha a ver com as atividades dela recorrente, as reuniões de trabalho tinham por objetivo um maior incremento de vendas e que por em dúvida a premiação, o desenvolver dos trabalhos e a finalidade eleita, sob o fundamento de que "esta relação, contudo, não ficou comprovada", se apresenta falsa.

Referiu que toda a documentação comprobatória já foi entregue à Fiscalização. Reproduziu ementas de julgados administrativos.

No tocante à glosa relativa ao Pagamento sem causa, alegou que por ocasião da rescisão de contratos com distribuidores exclusivos, para evitar demandas judiciais, em decorrência dos prejuízos que alegadamente adviriam: caixas; local; vasilhames; letreiro etc, para evitar danos maiores cuidou a recorrente de indenizá-los, evitando assim, pendências judiciais.

Já os gastos com as empresas distribuidoras a título de ressarcimentos, alegou a contribuinte que se prende a patrocínios pelos motivos já expostos. Junta cópias de contratos e distratos firmados com algumas empresas, afirmando que não houve pagamentos a beneficiários não identificados.

Relativamente às despesas de propaganda, publicidade/eventos, aduziu que a Fiscalização não nega o evento, não nega os pagamentos a débito na recorrente e a crédito da contratada, mas apegou-se à falta de contrato, a contrato sem reconhecimento de firmas ou registro, e falta de notas fiscais ou notas fiscais emitidas contra outra empresa de propaganda

do grupo, considerando-se ainda, que no caso, sendo beneficiada a recorrente, o recibo teria que ser de responsabilidade desta, como efetivamente ocorreu, por repasse, indagando que, não sendo negado o evento, nem os pagamentos, para o IRPJ pode o Fisco glosar por falta de nota fiscal? Registro? De onde tirou o Fisco que o contrato para valer tem que ser registrado? Onde? Reconhecer firmas??"

Concluiu que uma verdade se apresenta incontestável: os eventos aconteceram, se deram a favor da Impugnante e por ela foram pagos. O resto se apresenta como preciosismo, nada mais.

Em relação às despesas consideradas indedutíveis, a recorrente contestou a glosa, aduzindo que o simples fato de ela recorrente ter realizado os pagamentos para as Redes CBD; MAKRO e WAL MART, que acabaram beneficiando outras empresas do Grupo Schincariol, não pode o Fisco entender que apenas parte dos valores podiam ser apropriados.

Defendeu que o envolvimento dela recorrente com as Redes se dá na qualidade de detentora das MARCAS, que foram divulgadas, não importa onde tenha acontecido o evento e, portanto, não há que se argumentar em rateios em razão do local, mencionando que, por outro lado, as empresas do Grupo, nos referidos exercícios tiveram lucros, logo, o rateio iria diminuir o quanto pago, enquanto a recorrente apresentou prejuízos.

No tocante à compensação de prejuízos e CSLL, pretendeu que o prejuízo compensável, diante dos motivos expostos e afastadas as pretensões do Fisco, fosse recomposto, com influência no SAPLI e ainda na CSLL, por uma relação de causa e efeito, esta por ser decorrente. Além disso, alegou que a CSLL tem base de cálculo própria, distinta da base de cálculo do Imposto de Renda, e que indedutibilidades previstas para o IRPJ não são "automaticamente" extensivas àquela contribuição, a menos que haja expressa previsão legal.

Prosseguiu alegando que "os dispositivos do RIR/1999 que restringem a dedução de despesas operacionais, nos quais se baseou o autuante para as exigências formalizadas, não têm aplicação extensiva à Contribuição Social sobre o Lucro. E, de outro lado, nenhum dos dispositivos relativos a essa contribuição listados pelo autuante contém autorização para a glosa, finalizando ao argumentar que ainda que fossem considerados indedutíveis os gastos objeto da glosa fiscal o que aqui se admite apenas a título de argumentação, a exigência não poderia se estender à Contribuição Social sobre o Lucro.

Quanto ao Imposto de Renda Retido na Fonte, alegou que a base de cálculo utilizada para a exigência do IRRF é a mesma da exigência do IRPJ e, portanto, deve ser cancelada, reproduzindo acórdãos de julgamentos administrativos.

Por fim refutou a aplicação das multas isoladas e os autos de infração decorrentes.

A 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, julgou o lançamento procedente, em acórdão que ficou assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 2007*

**BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.**

*Bonificações concedidas em mercadorias serão indedutíveis, para determinação do lucro real, quando não revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente.*

**DESPESAS DE VIAGEM. GLOSA.**

*A dedução de despesas de viagem na apuração do lucro real requer, além da prova de sua realização, a sua necessidade para as atividades da empresa.*

**DESPESAS INDEDUTÍVEIS**

*Correta a glosa de despesas pertencentes a outras unidades do Grupo cujo rateio não foi efetuado.*

**PREJUÍZO COMPENSÁVEL NO PERÍODO**

*Mantidas as autuações fiscais torna-se obrigatória a retificação do prejuízo.*

**LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL.**

*O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL*

*Ano-calendário: 2007*

**BASE DE CÁLCULO**

*A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões estabelecidas na legislação de regência. Assim, as despesas inexistentes, matérias de fato detectadas em auditoria fiscal, bem representam base de cálculo da Contribuição Social, posto que afetam diretamente o lucro líquido.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF*

*Ano-calendário: 2007*

**PAGAMENTOS SEM CAUSA.**

*Configura o pagamento sem causa a falta de comprovação da destinação dos recursos saídos da empresa.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada com a decisão referida acima, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando seus argumentos e pugnando por provimento.

**É o relatório.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/05/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 02/0

5/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 04/05/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA

FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 22/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto Vencido

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator.

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade. Admito-o para julgamento.

Tal como descrito no relatório acima circunstanciado, em desfavor da ora recorrente foram lavrados Autos de Infração de IRPJ, CSLL e IRRF, relativos ao ano-calendário 2007, sendo certo que a Fiscalização imputou à recorrente as seguintes infrações: i) despesas indevidas de bonificações; ii) falta de comprovação e da necessidade das despesas de viagens; iii) pagamentos sem causa; iv) despesas indedutíveis, exigindo-se as multas isoladas em relação do claro impacto nas estimativas do período.

Verificando a segregação das imputações, de rigor seguir-se a mesma metodologia, realizando assim, o enfrentamento de cada item da decisão recorrida e da autuação.

### I – DAS BONIFICAÇÕES

De acordo com o disposto no TVF (fls. 1.405 - 1.416), em relação às referidas despesas, na demonstração da composição das despesas com propaganda e publicidade, figuram, aproximadamente, R\$ 73 milhões na conta nº 470003 (bonificações dedutíveis) e mais R\$ 73 milhões na conta nº 470010 (bonificações-descontos incondicionais).

Fez ver a Fiscalização que a despeito do procedimento e entendimento da contribuinte, de considerar descontos incondicionais todas as bonificações e contabilizá-las como despesas dedutíveis, parte delas seria indedutível, conforme entendimento exarado na Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, e nos Pareceres CST/SIPR nº 1.386, de 1982, e nº 439, de 1986, justificando-se que somente podem ser considerados descontos incondicionais se representarem parcelas redutoras dos valores das vendas e constarem nas notas fiscais de vendas dos bens.

Ou seja, segundo entendimento da Fiscalização, com chancela da decisão recorrida, se o valor das mercadorias dadas em bonificação corresponderem ao total das notas fiscais de saídas, estas não podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Referida compreensão foi adotada pela decisão recorrida ao prestigiar o disposto nos Pareceres CST/SIPR nº 1.386, de 1982, e nº 439, de 1986, segundo os quais, em síntese, Bonificação significa a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas pela IN SRF nº 51/78 como descontos incondicionais, os quais por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80.

Confira-se, por oportuno, o seguinte trecho da decisão recorrida, *in verbis*:

(...)

*Pelos entendimentos acima exarados, infere-se que o valor do desconto ou bonificação de produtos oferecido em cada venda somente poderá ser considerado desconto incondicional se representar parcela redutora do valor dessa venda e constar na nota fiscal de vendas das mercadorias.*

*No caso dos autos, as notas fiscais juntadas pela interessada em atendimento à intimação fiscal, foram emitidas apenas para fins de bonificação, delas não constando nenhuma vinculação com operações de venda.*

*Portanto, tais bonificações concedidas em mercadorias não são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, pois a concessão não se deu sob a forma de desconto incondicional.*

*Conclui-se, assim que, no caso dos autos, as bonificações concedidas em mercadorias não são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por não revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente, posto que não foram observadas as instruções emanadas da Receita Federal do Brasil. (...)*

A contribuinte, a seu turno, sustenta que a Fiscalização e decisão recorrida não negam que as operações efetivamente aconteceram, tanto a venda quanto a bonificação, caso contrário a acusação seria omissão de receitas, porém, ativeram-se a um entendimento de que tendo a recorrente realizado duas operações, com notas fiscais distintas em vez de uma única, a despesa seria desnecessária.

Defende a recorrente que não sendo empresa tributada pelo lucro presumido, no qual o entendimento da decisão recorrida até poderia fazer algum sentido, no regime do lucro real, ao qual se submete, não faria diferença se a bonificação constou da nota fiscal de venda ou de outra específica para este fim, sendo legítimo apenas verificar se a bonificação ocorreu ou não, e uma vez reconhecida a existência da bonificação, esta sempre reduzirá o lucro real.

A questão posta, portanto, de fato circunda a avaliação da possibilidade de considerar-se bonificações, para os fins de dedutibilidade desta despesa, se elas (bonificações) constaram em nota fiscal emitida apenas para espelhá-las, e não constaram de notas fiscais de vendas com bonificações.

Com efeito, a autoridade lançadora de fato não questionou a ocorrência das despesas, implementando a glosa por verificar que a bonificação que não figura juntamente com as mercadorias, no mesmo documento fiscal, é mera liberalidade da empresa, porquanto somente podem ser considerados descontos incondicionais aquilo que representa parcela redutora do valor da venda e, portanto, constam nas notas fiscais de vendas dos bens, ou seja, considerada mera liberalidade, a glosa foi implementada em vista da desnecessidade da despesa.

Tenho para mim que o entendimento sufragado na decisão ora recorrida, neste tópico, merece reparo e a consequente improcedência da glosa.

Conquanto os Pareceres citados na decisão recorrida, com embasamento na Instrução Normativa SRF nº 51/78, de fato revelem que bonificação é a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada e que a diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendida também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas pela IN SRF nº 51/78 como descontos incondicionais, entendo que a interpretação dada pela decisão recorrida a estes dispositivos não encerra a melhor análise sobre a questão.

Digo isso porque as condicionantes que verifico da definição acima reproduzida, com a qual não discordo, são duas: que a bonificação seja redutora do preço de venda e que não dependa de nenhum evento posterior à emissão desses documentos.

Destas condicionantes não extraio a imperatividade de as bonificações figurarem na mesma nota fiscal que os produtos, ao contrário, se correlata ao preço de venda que ela se prestou a reduzir e não sujeitada a evento posterior, pouco importa se ela foi movimentada em nota fiscal autônoma.

Aliás, o conteúdo do artigo 280 do RIR/99, consagra que a receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos incondicionais e dos impostos incidentes sobre as vendas, confira-se:

*Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).*

Sendo assim, quer me parecer demasiado claro que a condição verdadeira para a dedução dos descontos concedidos é que eles sejam incondicionais, de sorte que existindo a despesa, como de fato existiu, o resultado líquido há de ser o mesmo, eis que a referida despesa pode ser deduzida do lucro bruto, deixando de afetar o lucro líquido da empresa.

Aliás, precisamente assim se decidiu por ocasião do acórdão nº 107-05876, da 7ª Câmara, do antigo 1º Conselho de Contribuintes, confira-se trecho da ementa:

(...)

*IRPJ — DESCONTOS INCONDICIONAIS SOBRE VENDAS.*

*A condição para a dedução dos descontos concedidos é a de que os mesmos sejam incondicionais. Destarte, se a despesa existiu, o resultado líquido há de ser o mesmo, uma vez que referida despesa pode ser deduzida do lucro bruto, deixando de afetar, consequentemente, o lucro líquido da empresa.*

*Recurso parcialmente provido. (...)*

Diante disso, sem olvidar que a Fiscalização não glosou a efetividade da despesa ou questionou que a contribuinte a tenha efetivamente suportado, tampouco pretendeu-

se reputar que tais despesas não seriam normais e usuais às atividades desenvolvidas pela contribuinte, apegando-se apenas no fato de ter-se emitido nota fiscal isolada para as bonificações, não vejo como subsistir a glosa, encaminhando meu voto no sentido de prover o Recurso Voluntário neste item específico e considerar plenamente dedutíveis as despesas em questão.

## II – DAS DESPESAS DE VIAGEM

No item subsequente das imputações feitas em desfavor da contribuinte tem-se que foram glosadas despesas com viagens, consideradas as tais despesas como “desnecessárias” e, portanto, indedutíveis.

Segundo reputou a Fiscalização foram contabilizados na conta nº 470001 (propaganda, promoções e eventos – em) pagamentos à empresa Top Service Turismo Ltda. (CNPJ 54.446.984/0001-68), referentes às despesas com viagem a Barcelona para cento e quarenta e duas pessoas, além de dois fotógrafos, um coordenador e três guias, concluindo-se que as aludidas despesas não são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, eis que foram realizadas apenas para algumas pessoas (distribuidores, possivelmente) e poderiam ser enquadradas como brindes oferecidos. Constituem-se, assim, mera liberalidade.

A decisão recorrida, por sua vez, após aludir o disposto no artigo 299 do RIR/99 e analisar as despesas em questão, concluiu que elas, despesas, além de não se constituírem como necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica, não se revestem das características de normalidade e usualidade no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Já a recorrente tem sustentado que os fundamentos do acórdão recorrido se basearam em premissas inconclusivas e contraditórias, e que tais despesas seriam plenamente dedutíveis, frisando que no seu seguimento de atuação procurou estabelecer uma nova política de incremento de vendas, tendo sido elaborado um plano de metas visando aumentar a sua participação no mercado nacional e mesmo internacional (Espanha e Portugal), de modo que, após alentado estudo de mercado, foi definido que distribuidores exclusivos Schincariol deveriam se submeter a um treinamento rigoroso durante uma semana, enquanto a eles seria imposta uma disciplina de grande alcance, denominada PGD, de sorte que, partindo do novo conceito a ser adotado, como recompensa pelos acréscimo e exigências, resolveu fixar como local de treinamento a cidade de Barcelona, em busca do grau de excelência, salientando que os integrantes da comitiva são distribuidores SCHINCARIOL, e que o programa desenvolvido tinha a ver com as atividades dela recorrente, as reuniões de trabalho tinham por objetivo um maior incremento de vendas e que por em dúvida a premiação, o desenvolver dos trabalhos e a finalidade eleita, sob o fundamento de que “esta relação, contudo, não ficou comprovada”, se apresenta falsa.

Neste ponto específico novamente entendo que a decisão recorrida merece reforma e, por conseguinte, não subsiste a glosa levada a efeito.

Seguramente, tratando-se de despesas consideradas “desnecessárias”, está-se diante de um exercício de valoração do conteúdo documental apresentado, porquanto não se cogita da efetividade das despesas, mas se aduz que pela sua natureza, se teria uma liberalidade da contribuinte.

Assinalei tratar-se de mera valoração do quadro documental apresentado porque minha impressão, extraída dos autos, é de que a recorrente comprovou satisfatoriamente a “necessidade” de tais despesas. Digo isso, antes mesmo de justificar minhas conclusões, porque a subjetividade que surge do conceito de necessidade há de ser mitigada, ela subjetividade, pela possibilidade lógica de produzir-se provas.

Digo com isso, pois não se pode exigir uma prova material irrefutável para a comprovação de um requisito claramente sujeitado ao alvedrio do intérprete, sob pena de o fazendo, a tal exigência, limitar-se os efeitos de uma despesa genuína que não se justificaria senão para a manutenção da fonte produtiva.

Tenho para mim que esta é a perfeita hipótese dos autos, não fosse “necessária” a tal a despesa, outra justificativa para que a contribuinte custeasse viagem de treinamento à Barcelona não se poderia ter.

A Fiscalização e a própria decisão recorrida fizeram ver que a recorrente apresentou o documento identificado como “Programa de Gestão de Distribuidoras - PGD”, contendo a discriminação dos gastos com a viagem para Barcelona, especificando valores de traslados, serviços, hospedagens, refeições, passeios e identificando pessoas beneficiárias da viagem, concluindo-se (fls. 736 – 747).

Torno a dizer que as despesas em questão foram consideradas pela Fiscalização “desnecessárias”, e o ponto que para mim evidencia o equívoco na valoração da Fiscalização e da decisão recorrida, consiste no fato de que a viagem à Barcelona, segundo tem defendido a recorrente desde o início, se deu como incentivo às distribuidoras e revendedoras que obtiveram melhor desempenho nas vendas dos produtos da ora recorrente, ou seja, ao contrário do que aludiu a decisão recorrida, para mim ficou evidenciado a estreita relação com a fonte produtiva e autorizando a dedutibilidade das despesas em questão.

Diante disso, verifico que a recorrente justificou a “necessidade” das despesas, que se constituíram no custeio de viagem, à Barcelona, como incentivo às distribuidoras e revendedoras que obtiveram melhor performance durante o ano, tendo a contribuinte apresentado relatório minudente dos gastos (fls. 736 – 741), entendendo que a decisão recorrida merece ser reformada e este item do auto de infração julgado improcedente.

### III – PAGAMENTOS SEM CAUSA

No tocante à glosa relativa aos pagamentos sem causa, consta que a Fiscalização apurou que a ora recorrente apropriou na conta nº 470001 diversos pagamentos realizados a pessoas jurídicas, sem, no entanto, apresentar documentação hábil e idônea para justificar tais pagamentos.

Sustenta a recorrente neste tópico em análise, que por ocasião da rescisão de contratos com distribuidores exclusivos, levados a efeito por distratos, para evitar demandas judiciais, em decorrência dos prejuízos que alegadamente adviriam: caixas; local; vasilhames; letreiro etc, para evitar danos maiores, cuidou a recorrente de indenizá-los, evitando assim, pendências judiciais.

Já os gastos com as empresas distribuidoras a título de ressarcimentos, alegou a contribuinte que se prende a patrocínios pelos motivos já expostos. Junta cópias de contratos

e distratos firmados com algumas empresas, afirmando que não houve pagamentos a beneficiários não identificados.

A questão, portanto, circunda a apropriação na conta nº 470001 de diversos pagamentos realizados a várias pessoas jurídicas, cuja documentação apresentada pelo contribuinte, não foi considerada hábil e idônea para justificar tais pagamentos, sendo que eles, pagamentos, como anotado pela Fiscalização e pela decisão recorrida, referem-se a distratos com Distribuidores exclusivos e a despesas a título de propaganda e eventos.

A recorrente apresentou duas tabelas indicando os beneficiários dos pagamentos e as folhas dos autos nas quais se encontram os contratos e distratos, sendo conveniente reproduzi-las:

| <b>Contrato</b> | <b>Fls.</b> | <b>Distrato</b> | <b>Fls.</b> |
|-----------------|-------------|-----------------|-------------|
| Dismar          | 587         | Dismar          | 734         |
| Assibeer        | 628         | Assisbeer       | 735         |
| Bhirmânia       | 670         | Bhirmânia       | 773         |

| <b>Distribuidor/Eventos</b> | <b>Fls.</b> | <b>Contratos</b> | <b>Fls.</b> |
|-----------------------------|-------------|------------------|-------------|
| Bier Sul                    | 835/44      | Bier Sul         | 907         |
| Lago Azul                   | 845/861     | Lago Azul        | 929         |
| Riobel                      | 872/890     | Radar            | 951         |
| Sorobeer                    | 891         |                  |             |
|                             |             |                  |             |

Apresentados os contratos e distratos afirma a contribuinte não ser crível que os pagamentos tenham se dado “sem causa”, situação que implicaria imaginar-se que realizou pagamentos por mera benemerência aos seus antigos distribuidores, o que seria incongruente com qualquer prática de mercado.

Insiste ainda, que seus antigos distribuidores, para atendê-la, realizavam grandes investimentos, de sorte que rompidos os contratos, para evitar demandas judiciais e possíveis custos maiores, realizou os tais pagamentos.

Novamente me parece acertado aduzir que se está diante de uma valoração das “causas” apresentadas pela contribuinte, promovida pela Fiscalização, que merece ser revista.

Os pagamentos que se reputou sem causa, ao contrário, me parece tenham mesmo se originado no rompimento de um vínculo obrigacional, como indicado nas tabelas acima. Anote-se que a contribuinte, ao citar os distratos, não afirmou que os valores pagos constassem dos instrumentos, referiu-se a eles, distratos, apenas para comprovar o fato que desencadeou os pagamentos, que foi precisamente o rompimento do vínculo obrigacional.

A decisão recorrida e a Fiscalização ao justificarem que não constaria no distrato tais valores terminou por amesquinhar o argumento da contribuinte, pois é evidente que não havia um valor fixado, como também é evidente que ainda não se tinham instauradas demandas judiciais, pois evita-las era precisamente o que pretendia a contribuinte.

Para mim a contribuinte justificou a contento os pagamentos realizados. Ao dar fim a vínculo contratual com seus fornecedores, beneficiários dos tais pagamentos, sabendo

das consequências que adviriam, a contribuinte adiantou-se e realizou os pagamentos para evitar, ou ao menos tentar fazê-lo, demandas judiciais ou outros expedientes de cobrança.

Torno a dizer que a questão está na valoração de todo o conjunto de elementos que compõem os autos, não se podendo arredar, como bem sustenta a contribuinte em suas razões, que seria impensável a recorrente fazer pagamentos por mera “benemerência” a seus antigos distribuidores.

Também não me impressiona o fato de que nos contratos trazidos aos autos não haja nenhuma cláusula que obrigasse a recorrente a qualquer pagamento por ocasião do distrato, já que nas obrigações cumulativas, quando rompidas por vontade de uma das partes, sempre subsistirá para a outra a possibilidade de apurar e exigir eventuais prejuízos, quanto mais se a empresa distribuidora se preparou e pautou-se para um atendimento exclusivo.

Sendo assim, em relação aos pagamentos realizados aos ex-fornecedores, entendo que a contribuinte demonstrou a “causa”, que se deu no incontestado rompimento de obrigação contratual, razão pela qual encaminho meu voto no sentido de prover o Recurso Voluntário também neste item.

No que toca às despesas de propaganda, publicidade e eventos, destacou a Fiscalização que relativamente aos pagamentos efetuados para Alexandre P. Mosca Eventos e para Schincariol Logística e Distribuição Ltda, só foram exibidos os comprovantes dos pagamentos, faltaram os contratos e as notas fiscais e quanto à empresa VPJ Eventos e Comércio Ltda, foram apresentados o comprovante de pagamento e o contrato, faltando a nota fiscal, anotou-se ainda, que foram efetuados pagamentos à empresa Caco de Telha Produções e Eventos Ltda, e os contratos apresentados não foram registrados e nem têm firmas reconhecidas, não tendo, pois, valor como prova.

Por fim, reputou-se que as notas fiscais foram emitidas em nome da Schimar Propaganda e Publicidade Ltda (CNPJ 01.026.909/0001-81), empresa que tinha contrato com a recorrente para a realização das propagandas e recebe por isso, sendo que os valores lançados às contas nº 470002 (propaganda, promoções e eventos – especial) e nº 473001 (propaganda, promoções e eventos), cuja soma ultrapassa R\$ 73 milhões, referem-se a pagamentos efetuados à Schimar exatamente para a realização dos eventos e propagandas.

A decisão recorrida manifestou-se no sentido de que a contribuinte de fato não apresentou documentação hábil e idônea, indicando o necessário lastro contábil/documental e concluindo que a contribuinte apenas argumenta que as operações foram realizadas e que os pagamentos foram efetuados, nada explicando, de forma convincente, em relação às razões que a levaram a efetuar pagamentos para tais beneficiários, apresenta somente alegações lastreadas por documentos contábeis que não demonstram de forma clara o acontecido, que por si só, não são suficientes para justificar qualquer dúvida quanto à efetividade da infração que lhe é imputada, uma vez se tratarem de meras alegações sem a juntada de qualquer comprovante convincente que as alicercem.

Já a contribuinte, insiste que a Fiscalização e a decisão recorrida apegaram-se em detalhes formais, como falta de contratos, ou contratos sem firmas reconhecidas ou registro, falta de notas fiscais, ou notas fiscais emitidas contra outra empresa de propaganda.

Ao verificar a tabela apresentada pela contribuinte em seu Recurso Voluntário, observa-se que em relação ao beneficiário “Alexandre Mosca Eventos, é

indiscutível a prova do pagamento, somente não foi apresentado o contrato, ou nota fiscal, porém, como a efetividade ou a necessidade das despesas não foram glosadas, não vejo como reputar que tais pagamentos foram sem causa.

Já em relação ao beneficiado “VPJ Eventos”, somente não foi apresentada a nota fiscal, situação que ainda mais revela que tais pagamentos não podem ser considerados sem causa, porquanto até mesmo o contrato fora apresentado à Fiscalização.

Com relação aos pagamentos feitos a “Caco Telha”, no entanto, entendo que de fato faltou à recorrente comprovar a causa dos pagamentos, porquanto fez ver a Fiscalização que o documento fiscal fora emitido contra empresa distinta (Schimar), sendo este o único ponto deste item que ao meu sentir merece prosperar.

Confira-se o quadro elaborado pela recorrente:

| Beneficiado        | Pagamentos | Contratos                                            | Notas Fiscais             |
|--------------------|------------|------------------------------------------------------|---------------------------|
| Alexandre P. Mosca | Ok         | Não Apresentado                                      | Não Apresentadas          |
| VPJ Eventos        | Ok.        | Ok.                                                  | Não Apresentadas          |
| Caco de Telha      | Ok.        | Apresentados sem registro e reconhecimento de firmas | Emitidas contra a Schimar |

Assim considerado, não assiste razão à decisão recorrida ao considerar que os pagamentos foram de fato realizados “sem causa”, impedindo-se a tributação, exclusivamente na fonte, dos rendimentos recebidos pelos terceiros, não havendo pagamento irregular, com exceção dos valores pagos ao Beneficiado “Caco de Telha”.

Equivocou-se a decisão recorrida, portanto, ao concluir que ficou definido o fato gerador do IRRF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, sendo parcialmente subsistente o lançamento e conteúdo da decisão recorrida.

#### IV – DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Em relação às despesas consideradas indedutíveis, anotou a Fiscalização que a conta nº 470001 recebeu lançamentos de despesas com redes de hipermercados e supermercados, sendo que a recorrente firmou contratos de fornecimento com as redes para colocar seus produtos nas lojas varejistas e atacadistas e que tais despesas referem-se aos pagamentos efetuados às redes a fim de se obter benefícios e estimular as vendas e são verbas para ocupar espaço mais nobre nas prateleiras, de fidelidade, aniversário (da loja ou da rede), crescimento das vendas, inauguração (de loja), reinauguração, reforma, plano de desenvolvimento cooperado de propagandas, etc.

Ainda de acordo com a Fiscalização, foram firmados contratos com a CBD, Makro e Wal Mart, sendo que esses contratos e as vendas dos produtos para os três hipermercados geraram pagamentos apropriados na conta 470001, registrando-se que a recorrente pertence ao grupo Schincariol, que tem reconhecida projeção em todo o território nacional, de modo que o relacionamento comercial com os hipermercados foi realizado pelo grupo todo, de modo que muitos PRs (planos de rateios) demonstram as vendas que serviram de base de cálculo para os pagamentos e também discriminam os valores que couberam a cada unidade do grupo Schincariol (rateio) e que as unidades são identificadas nos PRs pelo código

ou pelo local em se situam (cidade), sendo que na resposta de 14/02/2011 o contribuinte teria demonstrado as unidades que constaram nas PRs, relacionando os códigos, razão social, CNPJ e local.

Assinalou-se que os pagamentos, conforme rateios, foram devidos por unidades (Itu, Igrejinha e Alexânia) e também por unidades de outras empresas do grupo, como a “Primo do Nordeste” (Alagoinhas/BA e Recife/PE), a “Primo do Norte Nordeste” (Caxias/MA e Benevides/PA) e a Cia de Bebidas do Rio de Janeiro (Macacu/RJ) e nada obstante os rateios discriminados, a recorrente apropriou como despesa a totalidade dos pagamentos.

Sendo intimada a demonstrar os estornos das despesas relativas aos pagamentos devidos por outras empresas do grupo, a recorrente teria informado que não foram realizados, de sorte que a Fiscalização separou a parte do rateio que seria despesa da recorrente (valor dedutível) da parte que pertence a outras empresas do grupo (valor glosado).

A recorrente, a seu turno, tem argumentado, que sendo detentora das marcas, seria óbvio que ela deveria reconhecer as despesas feitas com o objetivo de incremento do seu valor mercadológico e, portanto, arcar com os gastos glosados, arrematando que a divulgação que fora contratada das redes (CBD, MAKRO, Wal Mart), diz respeito ao produto e não ao estabelecimento fornecedor.

Sem reparos às conclusões a que chegou a decisão recorrida. Verificado que as despesas apropriadas integralmente pela recorrente englobaram serviços de que se beneficiaram outras unidades do mesmo grupo econômico, o rateio era medida que se impunha.

Seguramente os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado na medida em que se apresentem necessárias à manutenção da fonte produtiva, de sorte que despesas que aproveitem a mais de uma pessoa jurídica não podem ser deduzidas integralmente em apenas uma delas, ainda que pertencente ao mesmo grupo econômico, como bem se decidiu por ocasião do acórdão nº 108-06.491/01.

Diante disso, encaminho meu voto no sentido de desprover o Recurso Voluntário neste tópico.

#### **V – DA CSLL**

Andou bem a decisão recorrida ao concluir que à CSLL aplicam-se os reflexos das glosas que subsistirem, porquanto tais valores reduziram indevidamente o lucro líquido do exercício, base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro, devendo ser mantida a exigência fiscal, naquilo que impactada pelas glosas subsistentes.

#### **VI – IRRF**

Aplica-se ao que subsistirem, porquanto tais valores reduziram indevidamente o lucro do exercício.

#### **VII – DAS MULTAS ISOLADAS**

Considerando que as glosas subsistentes impactaram a apuração das estimativas, de rigor o enfrentamento da questão relacionada à multa isolada, já adianto que entendendo absolutamente impertinente a aplicação, na espécie, desta penalidade.

Assiste razão à contribuinte em contestar a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa com a multa de lançamento de ofício, uma vez que a duplicidade de imposição caracteriza dupla penalização. Não se pode acolher a aplicação em duplicidade de penalidade de ofício sobre uma mesma infração, tendo em vista que o valor da contribuição tanto fez parte do crédito tributário lançado de ofício e sobre o qual incidiu a multa, bem como foi utilizado a título de base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, prevê a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa. Ainda, a legislação autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Nesse sentido, o inciso V do parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96 estabelece a aplicação da multa isolada na hipótese de falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL declarada e não recolhida.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo-se para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes idênticos ou não, aplica-lhes a mais grave das penas cabíveis, ou se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

Ora, a legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento da estimativa.

Trata-se de tema já pacificado nesta Câmara Superior, conforme se constata dos julgados a seguir transcritos por suas ementas:

*Acórdão 91010.375, de 01/10/2009:*

*IRPJ. MULTA ISOLADA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento do tributo apurado no balanço Acórdão 910100.430, de 03/11/2009, de idêntico teor aos Acórdãos nºs, 910100.500 de 25/01/2010; 910100.501 de 25/01/2010; 910100.502 de 25/01/2010; 910101.193, de 17/10/2011; 9101001.261, de 22/11/2011;*

9101001.307, de 24/04/2012; 910101.455 de 15 de agosto de 2012:

*IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.*

*Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. 9101000.844, de 22/02/2011 (de idêntico teor: Acórdãos 910101.237, de 21/11/2011; 910101.246, de 22/11/2011)*

*FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.*

*No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.*

Pelo exposto voto no sentido de cancelar a multa isolada.

## VII – CONCLUSÃO

Em vista de todo o exposto, aplicando-se o mesmo entendimento aos autos reflexos ao lançamento de IRPJ, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida e julgar insubsistentes os itens I e II do auto de infração, parcialmente procedente o item III nos termos do voto exarado, afastar a aplicação da multa isolada e manter o item IV do Auto de Infração.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/05/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 02/0

5/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 04/05/2014 por EDWAL CASONI DE PAULA

FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 21/10/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 22/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Voto Vencedor

Wilson Fernandes Guimarães – Redator Designado

Em que pese a argumentação expendida pelo Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, pelo voto de qualidade, decidiu de forma diversa.

A divergência em referência centrou-se, exclusivamente, na apreciação da dedutibilidade dos GASTOS COM VIAGEM.

Isto porque, embora não exista controvérsia acerca do efetivo pagamento do dispêndio, não foram colacionados aos autos elementos capazes de demonstrar que o gasto era necessário à fonte produtora dos rendimentos.

Considerada a descrição trazida pelo pronunciamento do Ilustre Relator, tratando-se de treinamento rigoroso, com realização de reuniões de trabalho, entendeu o Colegiado que deveriam ter sido aportados ao processo documentos produzidos no curso do encontro, de modo que ficasse efetivamente comprovada a sua vinculação com os interesses negociais da fiscalizada.

Os argumentos trazidos em sede de recurso e reproduzidos no pronunciamento do Relator, no sentido de que a viagem em referência estava inserida no contexto de uma nova política de incremento de vendas e de um plano de metas visando o aumento da participação da empresa nos mercados nacional e internacional, desprovidos, como já dito, de documentos hábeis e idôneos capazes de vincular o encontro internacional a tais objetivos, acaba por inserir o gasto na seara da liberalidade, afastando, assim, o requisito exigido pela legislação tributária para que ele seja considerado dedutível para fins fiscais.

Aqui, diferentemente do sustentado pelo Ilustre Relator, não se trata de “*um exercício de valoração do conteúdo documental apresentado*”, eis que a apresentação do documento denominado PROGRAMA DE GESTÃO DE DISTRIBUIDORAS, isoladamente, não é capaz de remover o obstáculo que impede o aproveitamento da despesa para fins tributários, pois não traduz qualquer vinculação entre o seu conteúdo e as supostas “reuniões de trabalho” realizadas em Barcelona.

A comprovação requerida, à evidência, não se faz por meios subjetivos, mas, sim, carreando-se aos autos documentos capazes de demonstrar que a viagem realizada teve relação direta com a fonte produtora dos rendimentos.

O posicionamento adotado pela Turma Julgadora guarda sintonia com a jurisprudência administrativa acerca da matéria, senão vejamos:

Acórdão nº 1402-00.877 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 01 de fevereiro de 2012

Relatora a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

GLOSA DE DESPESAS DE VIAGEM. DESPESAS  
DESNECESSÁRIAS. DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos gastos a título de despesas operacionais, requer a **prova documental hábil e idônea de que foram realizados em benefício da fonte produtora**. Não tendo sido apresentada qualquer prova, mas, meras alegações, independentemente da despesa ser de pequeno valor, deve a glosa ser mantida.

Acórdão nº 1802-00.312 – 2ª Turma Especial

Sessão de 9 de dezembro de 2009

Relator o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa

GLOSA DE DESPESAS - PAGAMENTO PELA PRESTAÇÃO DE  
SERVIÇOS E DESPESAS DE VIAGENS COM AGENTE COMERCIAL  
CONTRATADO

No âmbito do Imposto de Renda, os aspectos formais não têm valor absoluto. Isto porque o próprio aspecto material da norma de incidência do tributo demanda a consideração de fatos, mesmo quando desprovidos de uma determinada formalização. Diante dos documentos juntados aos autos, não há como deixar de reconhecer que o pagamento pelos serviços de representação comercial, bem como os gastos com viagens do agente comercial contratado, **estão relacionados com as atividades da empresa**, devendo, portanto, ser admitida a sua dedução

Acórdão nº 107-09.203

Sessão de 18 de outubro DE 2007

Relator o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes

DESPESAS COM VIAGENS - A falta de **comprovação da necessidade das despesas** com viagem de dirigentes e seus familiares, com base em documentação hábil e idônea a tal fim, autoriza a glosa da quantia deduzida do lucro operacional do período.

Acórdão nº 107-08.405

Sessão de 25 de janeiro de 2006

Relatora a Conselheira Albertina Silva

LUCRO REAL - DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Mantém-se a glosa de despesas, por não ter sido **comprovado** que as despesas de arrendamento mercantil e de viagem foram **necessárias às atividades da empresa**.

Acórdão nº 107-08.347

Sessão de 09 de novembro de 2005

Relator o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima

GASTOS COM VIAGEM E VEÍCULOS. DEDUTIBILIDADE.  
ONDIÇÕES. **Sem a prova de que as viagens se realizaram em benefício da empresa**, as despesas correspondentes não se validam como dedutíveis.

Processo nº 10855.721210/2011-07  
Acórdão n.º **1301-001.346**

**S1-C3T1**  
Fl. 902

Resta claro, portanto, que, seja para admiti-las, seja para rejeitá-las, em âmbito tributário é fundamental que, tratando de gastos com viagens, que fique comprovado **documentalmente** que os deslocamentos foram efetuados em benefício da empresa.

Pelas razões expostas, decidiu o Colegiado manter a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

“assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães