



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 11065-002507/2001-59
Recurso nº. : 138.765
Matéria: : IRPJ - Exercício- 1997 a 2000
Recorrente : CALÇADOS AZALÉIA S.A.
Recorrida : 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre
Sessão de : 15 de abril de 2004
Acórdão nº. : 101-94.546

IRPJ - ROYALTIES – DEDUTIBILIDADE - O art. 71 da Lei nº 4.560/64 disciplinou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties*, operando-se a revogação tácita da legislação anterior. (LICC, art. 2º, § 1º). Jurisprudência uniformizada pela CSRF conforme Ac. CSRF/01-04.046/2002.

DESPESAS COM BRINDES. A partir de 1996, por expressa disposição legal, as despesas com aquisição de brindes são indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

DESPESAS COM FESTIVIDADES - As comemorações do aniversário da empresa, cumuladas com as festividades de fim de ano, visando a promover o conagraçamento entre todos os funcionários e seus respectivos familiares, fazem parte do programa de relações humanas da empresa. Os gastos com tais festividades são dedutíveis, desde que razoáveis face à receita bruta ou ao tamanho do quadro funcional.

DESPESAS COM COMISSÕES. Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos, enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CALÇADOS AZALÉIA S.A..

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar as glosas das despesas com royalties e das despesas com festividades, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 11065-002507/2001-59
Acórdão nº. : 101-94.546

2



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

Processo nº. : 11065-002507/2001-59
Acórdão nº. : 101-94.546

3

Recurso nº. : 138.765
Recorrente : CALÇADOS AZALÉIA S.A.

RELATÓRIO

Contra Calçados Azaléia S.A. foram lavrados os autos de infração de fls. 701 a 710, por meio dos quais estão sendo exigidos créditos tributários referentes ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), correspondentes ao anos-calendário de 1996 a 1999, compreendendo, além dos tributos, juros de mora e multa por lançamento de ofício no percentual de 75%. Foi, ainda, lançada a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento das estimativas (do IRPJ e da CSLL). A empresa tomou ciência em 12/09/2001 (fls.701).

Os fatos estão descritos no "Relatório do Trabalho Fiscal" de fls. 675/700, que complementa e integra os autos de infração.

Houve impugnação parcial tempestiva, dando origem ao litígio. As matérias litigadas estão assim descritas nos itens 3.1, 3.2, IV, 5.4, 6.5 e IX do relatório fiscal:

Item III – Indedutibilidade de despesas com *royalties*

3.1 – *Royalties* pagos a Koch Tavares Promoções e eventos

3.2 – *Royalties* pagos à Confederação Brasileira de Volley-Ball

Item IV – Indedutibilidade de despesas com brindes

Item V – Postergação (antecipação do registro de despesas)

5.4 – Despesas com comissões sobre vendas

Item VI – Indedutibilidade de despesas

6.5 – Despesas com festa de final de ano

Item IX – Compensação indevida de IRRF

As irregularidades correspondentes às matérias impugnadas, conforme descrito pelos autuantes, consistiram em:

- Item III – Indedutibilidade de despesas com *royalties*:

Os valores deduzidos a título de despesas com *royalties* superaram o limite de 1% da receita líquida das vendas, forte no art. 204 do RIR/94.



- Item IV – Indedutibilidade de despesas com brindes

A fiscalização detectou que diversos gastos com aquisição de bonés, blusões e camisas promocionais foram levados a débito de resultado, a título de despesas com propaganda. Após coligir informações junto à empresa, concluiu que os bens adquiridos correspondem ao conceito de “brindes”, cuja dedução é expressamente vedada pelo art. 13, VII, da Lei 9.249/95.

- Item V – Postergação (antecipação do registro de despesas)

5.4 – Despesas com comissões sobre vendas

Desde julho de 1997, a empresa passou a creditar a seus representantes, já por ocasião do faturamento, 100% das comissões devidas. Nesse mesmo momento, apropriava a integralidade dos valores como despesa do exercício. Todavia, os contratos firmados com os representantes comerciais (fls. 455/502) possuem cláusula indicando que 50% da comissão devida deveria ser paga no faturamento e 50% somente no adimplemento pelo comprador. Entende a fiscalização que parte do gasto estaria vinculada a condição futura. Como corolário, o adiantamento excedente a 50% da comissão devida seria decorrente de mera liberalidade, insuscetível de ser apropriado como despesa antes de satisfeita a condição pactuada. Assim, houve antecipação no registro de despesas e, conseqüentemente, postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL. Após reconstituição das bases tributáveis (tabelas fls. 685/688) – em cálculos que compreenderam inclusive as compensações efetuadas no período, ficou evidenciado que a postergação repercutiu em pagamento a menor de estimativas em 1998, sendo cabível a exigência da multa isolada.

- Item VI – Indedutibilidade de despesas

6.5 – Despesas com festa de final de ano

A empresa realizou, em 1998, “show de final de ano” para confraternização de seus funcionários e familiares, tendo contratado para tanto artistas de renome nacional (Chitãozinho e Xororó, Sandy e Júnior). Essas despesas foram glosadas por estarem prejudicados, no caso concreto, os requisitos de usualidade, normalidade e necessidade.

- Item IX – Compensação indevida de IRRF

KE

GD

O contribuinte realizou a correção monetária do IRRF retido em 1996 e compensado na DIRPJ/97. Tal procedimento vai de encontro com o constante no MAJUR/97, página 42, que assim dispunha: “O imposto de renda retido na fonte no ano-calendário de 1996 não sofrerá atualização, tendo em vista p disposto no § único do art. 75 da Lei nº 9.430/96”. Assim, houve lançamento de ofício do IRPJ pago a menor, no valor de R\$59.282,97.

Ao impugnar as acusações, alegou a empresa, em síntese, que:

- a) O limite de 1% não se aplica a pessoas jurídicas com sede no País, conforme doutrina e jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, que reproduz;
- b) Não procede a glosa a título de brindes, pois os produtos (7.194 bonés ao custo unitário de R\$2,50, 4.502 camisas de custos unitários de R\$4,80 e R\$ 5,75 e 6.000 blusões ao custo médio de R\$10,35) a que se refere não se enquadram nesse conceito, visto que foram distribuídos a vendedores, balconistas e lojas de calçados para propagar o nome e as marcas industriais de que é detentora e, assim promover a venda de seus produtos;
- c) A antecipação da metade das comissões não representa liberalidade, pois a partir de julho de 1997 referidas comissões passara a ser adiantadas em sua integralidade a todos os representantes, indistintamente, e de modo continuado, uniforme e repetido, revelando que uma nova ordem se estabelecera entre as partes . Assim, mesmo não reduzido o ajustado a documento escrito, as relações comerciais passaram a ser disciplinadas pelo que fora acordado oralmente. A própria fiscalização observa que o **critério** mudou em julho de 1997. Se o critério expressamente ajustado foi modificado em determinado momento e deu lugar a novo sistema que se plasmou no tempo, forçoso reconhecer que se estabeleceu um uso que impende seja reconhecido como válido e eficaz, de modo a gerar direitos e obrigações entre as partes.
- d) O “show de final de ano” coincidiu com a comemoração de 40 anos da fundação da empresa, reconhecidamente a maior empresa de calçados da América Latina e uma das cinco maiores do mundo. Assim, agregando as festividades natalinas e a data especial da empresa, foram realizados os festejos para homenagear a integralidade do seu corpo funcional composto de mais de dez mil pessoas,

numa festa de conagração envolvendo so familiares. Esse tipo de conagração, na especialidade da data, é absolutamente necessário, do ponto de vista psicológico e social, à motivação das pessoas envolvidas nas atividades laborais. Considerando a expressão econômica e social da empresa, as particularidades e circunstâncias que cercaram o evento e o grande número de pessoas envolvidas, a despesa não desatende ao preceito legal. Esse tem sido o entendimento da jurisprudência administrativa, a exemplo dos acórdãos do Conselho de Contribuintes nº 105-1.100/84, 101-85.482/93, 105-3.818/89 e da CSRF nº 01-02.365/98.

- e) A atualização do imposto retido na fonte encontra abono do parecer emitido pela Consultoria Jurídica do Boletim IOB nº 10/97, pág. 12/14, onde está demonstrado que: (i) a atualização monetária procedida encontra respaldo no § 4º do art. 37 da Lei 8.981/95; (ii) que a Lei 9.249/95 extinguiu a correção monetária do balanço mas manteve em vigor as normas aplicáveis à atualização dos direitos de créditos e das obrigações da empresa (art. 8º); (iii) que a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21.02.96, nos §§ 4º e 5º do art. 18, também abona a correção; (iv) que a orientação divergente, contida nas instruções de preenchimento da Declaração de Imposto de Renda, invoca as disposições da Lei nº 9.430/96, especialmente seu art. 27; (v) que o art. 87 da mesma lei dispõe que seus efeitos financeiros só serão produzidos a partir de 1º de janeiro de 1997; (vi) que sua aplicação retroativa resulta majoração do imposto devido, ferindo os princípios da irretroatividade e anterioridade; (vii) que a revogação expressa do § 4º do art. 37 da Lei nº 8.981/95 só se deu pelo art. 88, inciso XXIV, da Lei nº 9.430/96.

O litígio foi julgado em primeira instância pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, que entendeu parcialmente procedentes as exigências, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: IRPJ. DESPESAS COM ROYALTIES. A dedutibilidade de despesas com pagamento de *royalties* e assistência técnica ou semelhante está sujeita aos percentuais fixados pela Portaria MF n.º



Processo nº. : 11065-002507/2001-59
Acórdão nº. : 101-94.546

7

436/58, independentemente da situação do domicílio do beneficiário dos rendimentos.

DESPESAS COM BRINDES. Os brindes se destinam a promover a organização ou empresa e não necessariamente seus produtos, distinguindo-se, portanto, das amostras. Caracterizam-se pela distribuição gratuita com finalidade de promoção e pelo diminuto ou nenhum valor comercial. A partir de 1996, por expressa disposição legal, as despesas com aquisição de brindes são indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

DESPESAS COM FESTIVIDADES. As despesas com realização de espetáculo musical, caracterizado por gastos elevados com a contratação de artistas de renome nacional, não subsumem-se aos conceitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos na lei, de maneira que são indedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL devidos.

DESPESAS COM COMISSÕES. Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos, enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.

COMPENSAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. É admitida a atualização monetária do imposto de renda retido na fonte no ano-calendário de 1996, para fins de compensação com o imposto apurado no encerramento daquele ano-calendário.

Cientificada em 26 de novembro de 2003, a empresa apresentou recurso voluntário em 23 de dezembro de 2003, conforme carimbo apostado a fl. 777.

Na peça recursal (fls. 778 a 786) a Recorrente reproduz as razões articuladas na impugnação.

É o relatório. *JF*

GA

VOTO

Conselheiro SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche as condições para seguimento.

Dele conheço .

Embora integrem o processo autos de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, a impugnação dirigiu-se apenas irregularidades que não alcançam a CSLL.

A peça recursal abordou as referentes a glosa de despesas com *royalties*, com brindes, com festividades e com comissões. Assim, apenas essas matérias permanecem sob litígio. Passo a apreciá-las.

Royalties

Sobre as despesas com *royalties*, a decisão de primeira instância manteve a glosa ao argumento de que foram excedidos os limites estabelecidos no art. 74 da Lei nº 3.470, de 28.11.1958 e Portaria MF 60/94 (1%). Diz que a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 104.368-7, (julgado em 17 de junho de 1988, publicado no DJU de 28.02.1992), manifestou entendimento de que os limites de dedutibilidade fixados em lei aplicam-se tanto aos beneficiários residentes no País como no exterior, uma vez que o art. 71 da Lei nº 4.506/1964 não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/1958. Acrescenta que o Primeiro Conselho de Contribuintes, reconhecendo o precedente do STF, tem alinhado suas decisões no mesmo sentido, mencionando os Acórdãos 101-87.851/95 (DOU 19/10/95), 101-83.911/92 (DOU 07/01/94) e 101-86.772/94 (DOU 05/06/95), 103-15.378/94 (DOU 19/06/96), 103-20,277 (DOU 11/08/00) e 105-12861 (sessão de 10/06/1999).

A dedutibilidade de despesas com *royalties* e assistência técnica foi inicialmente disciplinada pela Lei 3.470/58 que, no caput do art. 74, estabeleceu o limite de 5% da receita bruta dos produtos fabricados ou vendidos, e no § 1º autorizou o Ministro da Fazenda a rever periodicamente os percentuais, considerados os tipos de



produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. . A dedutibilidade foi, ainda, condicionada ao registro dos contratos de acordo com o do Código da Propriedade Industrial aprovado com Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945 (§ 3º) .As condições de dedutibilidade eram idênticas para *royalties* pagos a beneficiário no Brasil ou no exterior.

A Lei 4.131/62 disciplinou inteiramente a matéria e, portanto, derogou o art. 74 e seu § 1º da Lei 3.470/58. A nova lei tratou de forma diferente os *royalties* pagos a beneficiário no Brasil dos pagos a beneficiário no exterior. As disposições do art. 74 e § 1º da Lei 3.470/58 estão repetidas no art. 12, caput e § 1º da Lei 4.131/62 (dedutibilidade limitada a 5%). E o § 2º do art. 12 condiciona a dedutibilidade dos *royalties* ao registro do contrato no INPI (portanto, norma análoga à do § 3º da lei anterior). De acordo com o art. 13 da Lei 4.131/62, os *royalties* pelo uso de marcas e patentes seriam tributados como lucros distribuídos: (a) pelos valores que excedessem aos limites fixados, quando pagos no Brasil, e (b) inteiramente, quando pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior. Seu art. 14 vedou as remessas para pagamentos de "*royalties*" pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior, ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil pertença aos titulares do recebimento dos "*royalties*" no estrangeiro, vedando também sua dedutibilidade. Portanto, de acordo com a nova lei, os *royalties* pagos a beneficiário no exterior são totalmente indedutíveis e os pagos a beneficiário no Brasil têm sua dedutibilidade condicionada a limite e registro.

A partir do ano de 1965, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza passou a ser regido pela Lei nº 4.506, de 30/11/64, cujos artigos 47 e seguintes tratam das despesas dedutíveis. O art. 71 disciplinou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties*. Em relação aos *royalties* pagos a beneficiário no Brasil, a única limitação específica estabelecida na nova lei é que são indedutíveis os "*royalties*" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (art. 71, parágrafo único, alínea d). Todas as demais restrições se dirigem a *royalties* pagos, direta ou indiretamente, a beneficiário no



exterior. Para esses, em relação à lei anterior, as condições foram abrandadas. Enquanto pela Lei 4.131/62 eram sempre indedutíveis, pela nova lei, se pagos a pessoas ligadas (pagos por filial no Brasil em benefício da matriz no exterior e pagos por sociedade no Brasil a controlador direto ou indireto domiciliado no exterior) são totalmente indedutíveis, conforme previsto na alínea e do parágrafo único do art. 71. Porém se pagos a pessoa não ligada, não são integralmente indedutíveis, mas sujeitam-se aos limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro da Fazenda e ao registro no INPI e na antiga SUMOC- hoje, Banco Central (art. 71, parágrafo único, alíneas f e g).

Como se vê, a Lei nº 4.506/64, no seu art. 71, regulou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade das despesas com *royalties*. E o Decreto-lei nº 4.657, de 04/09/42 (Lei de Introdução ao Código Civil), no seu artigo 2º, § 1º, dispõe que “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível **ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.**”

Portanto, embora não tenha promovido revogação expressa, o art. 71 da Lei nº 4.506/64 derogou todas as antigas disposições sobre dedutibilidade de *royalties*, eis que regulou inteiramente a matéria.

A propósito, Noé Winkler¹ comenta que, em 1958, quando no exercício do cargo de Diretor do Imposto de Renda, preocupou-se com os poucos resultados apresentados por empresas controladas pelo exterior. Na ocasião não havia elementos para estabelecer limites ou parâmetros, e, autorizado por seu relacionamento com o jurista Rubens Gomes de Souza, solicitou-lhe, sem ônus, estudo quanto ao comportamento do assunto em outros países. Acrescenta que “o estudo daquele eminente tributarista, não obstante o tempo decorrido, continua atual, pelos desdobramentos do problema e suas implicações”, e reproduz alguns dos seus tópicos. Nos tópicos reproduzidos fica evidenciada a sugestão de Rubens Gomes de Souza de que a dedução de *royalties* seja graduada em função do grau de essencialidade do produto do ponto de vista de seu maior ou menor interesse para a economia nacional.

¹ WINKLER, Noé- *Imposto de Renda-Doutrina – Comentários - Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*, Rio de Janeiro: Forense, 1ª ed. 1997, pp 510 e seguintes.

Acentua o estudioso que a sugestão feita se refere indistintamente a *royalties* pagos ao estrangeiro e aos pagos no País, pois se o sistema fosse diverso, poderia ocorrer que os *royalties* pagos a entidade estrangeira se apresentasse como nacional, através de uma empresa constituída no Brasil para efeito de recebê-lo.

Continuando seu comentário sobre a dedutibilidade dos *royalties*, registra Noé Winkler que a sugestão de Rubens Gomes de Souza não trouxe nenhuma indicação do quantitativo da “razoabilidade” da dedução como despesa operacional. Mas que tinha presente o Projeto nº 3.950, de 1958, de autoria do Deputado Fernando Ferrari, que forneceu o embasamento para ultimação do que resultou nos artigos 74, 74 e 76 da Lei nº 3.470, de 1958, que moralizou a dedutibilidade de tais encargos, e mais os de assistência técnica, bem assim permitiu a disciplina da atuação, no País, de empresas estrangeiras, por meio de agentes ou representantes. Esclarece Noé que, em seu projeto, propunha o Deputado um sistema complexo de limitação dos *royalties* e das despesas de assistência técnica, mas que propendeu-se para um critério de limitação ajustado aos conceitos expendidos por Rubens Gomes de Souza, com *vistas à essencialidade*. Do exame do relatório do perito do Imposto de Renda, verificou-se a freqüência de 5%, percentual que foi fixado como o máximo razoável (coincidentemente, o temo previsto no projeto Fernando Ferrari)

Observa Noé Winkler que a evolução legislativa a partir do art. 74 da Lei nº 3.470/58 evidencia agravamento das restrições no que concerne à assistência técnica e abrandamento no trato fiscal do encargo no que concerne a *royalties* pela exploração de marcas de indústria e de comércio. E registra :

“ A Lei de Remessas de Lucros (nº 4.131/62) foi intolerante com tais pagamentos. Simplesmente considerou lucro o total das quantias devidas àquele título, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (parágrafo único do art. 13), fazendo-as incidir num imposto igual ao de dividendos de ações ao portador – na época, de 28%.

Em 1964, a Lei nº 4.506, no seu art. 71, disciplinou de forma geral as regras de tributação dos *royalties*, aí fazendo menção a marcas de comércio e de indústria sem referir-se especificamente à alíquota, eis que, quando a residentes ou domiciliados no exterior, era fixada em dispositivo próprio relativo a *todos* os rendimentos devidos ao estrangeiro. Assim, sem que se revogasse a taxaçaõ *específica* da Lei nº 4.131/62, entendeu-se que as **novas normas da lei posterior, nº 4.506/64, teriam derogado a incidência anterior.**” (Negritos acrescentados)



Entendo extreme de dúvida que o artigo 71 da Lei nº 4.506/64 disciplinou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties*, derogando a legislação anterior, e que a limitação aos percentuais periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda só se aplica aos *royalties* pagos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

Aliás, nesse mesmo sentido foi, a jurisprudência, uniformizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 19/08/2002, conforme Acórdão CSRF/01-04.046, cuja ementa é a seguinte:

“IRPJ - IMPOSTO DE RENDA - ROYALTIES - LEI Nº 3.470/58 - LEI Nº 4.506/64 - O art. 71 da Lei nº 4.560/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 3.470/58, operando-se a revogação tácita (LICC, art. 2º, § 1º) (AC 95.04.49769-1TRF 4ª Região e REO 91.02.05879-0 TRF 2ª Região, Ac. 1º CC, 101-88.802 e 107-04.228). Recurso especial do contribuinte conhecido e provido.”

Brindes

Os bens de diminuto valor, distribuídos gratuitamente para promoção da empresa, caracterizam-se como “brindes”. É incontestável que as despesas referentes à aquisição de bens de pequeno valor (chaveiros, bonés, camisetas, agendas, etc.), a serem distribuídos gratuitamente para divulgar a marca da empresa são usuais e normais e atendem aos conceitos genéricos de despesas operacionais. Nunca houve, na lei, uma previsão específica para a dedutibilidade de brindes. As importâncias pagas a título de aquisição de brindes, uma vez que se destinam a promover a atividade da empresa caracterizam-se como despesas de propaganda. Sua dedutibilidade estava condicionada apenas a que fossem as despesas pagas a empresas registradas como contribuintes do imposto de renda e que mantivessem escrituração regular (inciso IV do art. 54 da Lei 4.506/64). Porém, a partir da Lei nº 9.249/95, ficou definitivamente vedada a dedução de despesas com brindes, **ainda que se caracterizem como despesas operacionais** (no caso, de propaganda). É o que dispõe expressamente o art. 13, inciso VII, da Lei, *verbis*:

“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**: (negritos acrescentados)

(...)

VII – das despesas com brindes.”



Festividades

A decisão recorrida entendeu que as despesas em comento não se caracterizam como necessárias, usuais e normais. O ilustre Relator faz referência a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira², que considera que *“as festas de Natal aos funcionários geram despesas que a empresa não é obrigada a ter. A fábrica continua a produzir, e o departamento de vendas a vender etc., sem a realização da festa. Ao contrário, a festa faz parar a produção enquanto se realiza o evento. Mas a festa faz parte do programa de relações humanas da empresa e os gastos que traz são necessários porque relacionados com a atividade da empresa. Acrescenta ser esse o entendimento que vem sendo consagrado em sede administrativa, mencionando o Ac. CSRF nº 01-02365, de 13.03.1998, cuja ementa tem a seguinte dicção: “É de se admitir as despesas natalinas de confraternização, em importância razoável”* .

Ponderou o ilustre relator que *“não está sob análise no presente voto a dedutibilidade de “despesas natalinas de confraternização” – espécie do gênero “festividades” freqüentemente referida na jurisprudência administrativa –, mas sim, genericamente, a dedutibilidade de gastos com eventos ou festividades oferecidos a empregados”*. E, no seu entender, não é qualquer festa ou confraternização organizada em benefício dos empregados da empresa que se subsume ao conceito de “necessidade”. Afirma que a realização de evento musical para fins de conagração do “corpo funcional”, com a presença de nomes de expressão nacional no mundo artístico, é fato bastante incomum, e sua realização deveu-se fundamentalmente à comemoração dos “quarenta anos de sua fundação” . Conclui, afinal, não haver como sustentar que eventos do gênero são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, como exige categoricamente a lei.

Equivoca-se o ilustre Relator ao estabelecer diferença entre festividade natalina e outras festividades em ocasiões especiais. O que identifica as despesas como operacionais, como, aliás esclarece a referência doutrinária trazida no

² Guia IOB Imposto de Renda Pessoa Jurídica , V.3, p.9



Voto, é a festa fazer parte do programa de relações humanas da empresa. E as comemorações do aniversário da empresa (no caso, cumuladas com as festividades natalinas) caracterizam-se perfeitamente como integrantes desse programa.

O já referido Noé Winkler³ comenta que “ as reuniões de confraternizações e conagraçamento de empregados, também são *normais*, pois constituem fator psicológico gerador de ambiente positivo, contribuindo para o melhor desempenho da *atividade* da empresa. Nem se pode limitar o cardápio desses eventos, expurgando ingredientes estrangeiros”.

A razoabilidade das despesas há que ser medida em relação à receita bruta ou tamanho do quadro funcional. Esse o entendimento já assumido pelo Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão 103-02.656/79, cuja ementa tem a seguinte dicção: “São necessárias à atividade das empresas as despesas que visam promover o conagraçamento entre os funcionários e seus respectivos familiares, desde que razoáveis face à receita bruta ou ao tamanho do quadro funcional.”. Nesse sentido, considerando tratar-se da maior empresa de calçados da América Latina, com um corpo funcional de cerca de 10.000 pessoas, é razoável a realização de evento musical com a presença de artistas de renome nacional.

Comissões

Em relação às comissões, pretende a Recorrente que o pagamento antecipado das comissões consagrou-se como um uso que impende seja reconhecido como válido e eficaz, de modo a gerar direitos e obrigações entre as partes.

Sobre essa matéria, nada a acrescentar ao contido no voto condutor do Acórdão recorrido, cujas razões peço vênia para adotar, e transcrevo:

“É regra assente de direito mercantil que o “uso comercial” somente será levado a efeito na hipótese de inexistir ajuste entre as partes, como prevêem os artigos 133 e 154 do Código Comercial de 1850:

“Art. 133. Omitindo-se na redação do contrato cláusulas necessárias à sua execução, deverá presumir-se que as partes se sujeitaram ao que é de uso e prática em tais casos entre os comerciantes, no lugar da execução do contrato”.

“Art. 154. O comitente é obrigado a pagar ao mandatário todas as despesas e desembolsos que este fizer na execução do mandato, e os salários ou comissões que forem devidas por ajuste

³ WINKLER, Noé- *Imposto de Renda-Doutrina – Comentários - Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*, Rio de Janeiro: Forense, 2ª ed. 2001, p. 430

expresso, ou por uso e prática mercantil do lugar onde se cumprir o mandato, na falta de ajuste". (Os grifos são meus.)

No caso concreto, há contratos firmados entre as partes com cláusula expressa de que "eventuais antecipações de créditos que venham a ser feitas pela Representada, constituirão, sempre, atos de mera liberalidade, insuscetíveis, por isso, de gerar direitos ou obrigações a qualquer das partes contratantes" (ver, v.g. , fl. 456).

É de se concluir, portanto, que o adiantamento da segunda metade das comissões, tal qual efetivado pela empresa a partir de julho de 1997, é matéria que fora regulada contratualmente, no âmbito do direito disponível das partes, não havendo como concluir que os contratos teriam sido de alguma forma modificados ou revogados.

Neste contexto, ao contrário do que alega a empresa, o representante comercial não tem direito adquirido à segunda metade da comissão até que ocorra a condição a que está subordinado o direito: o pagamento dos pedidos ou propostas pelo comprador. Como corolário, tem-se que o pagamento de tal parcela, antes de satisfeita a condição, não corresponde a uma "despesa incorrida" e, conseqüentemente, não pode representar despesa dedutível para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

É irretocável, portanto, o entendimento da fiscalização que, reconhecendo eficácia aos contratos existentes, reputou indedutíveis as despesas com comissões pagas a título de adiantamento, atribuindo aos fatos o tratamento tributário de postergação.

É regra assente de direito mercantil que o "uso comercial" somente será levado a efeito na hipótese de inexistir ajuste entre as partes, como prevêm os artigos 133 e 154 do Código Comercial de 1850:

"Art. 133. Omitindo-se na redação do contrato cláusulas necessárias à sua execução, deverá presumir-se que as partes se sujeitaram ao que é de uso e prática em tais casos entre os comerciantes, no lugar da execução do contrato".

"Art. 154. O comitente é obrigado a pagar ao mandatário todas as despesas e desembolsos que este fizer na execução do mandato, e os salários ou comissões que forem devidas por ajuste expresso, ou por uso e prática mercantil do lugar onde se cumprir o mandato, na falta de ajuste". (Os grifos são meus.)

No caso concreto, há contratos firmados entre as partes com cláusula expressa de que "eventuais antecipações de créditos que venham a ser feitas pela Representada, constituirão, sempre, atos de mera liberalidade, insuscetíveis, por isso, de gerar direitos ou obrigações a qualquer das partes contratantes" (ver, v.g. , fl. 456).

É de se concluir, portanto, que o adiantamento da segunda metade das comissões, tal qual efetivado pela empresa a partir de julho de 1997, é matéria que fora regulada contratualmente, no âmbito do direito disponível das partes, não havendo como concluir que os contratos teriam sido de alguma forma modificados ou revogados.

Neste contexto, ao contrário do que alega a empresa, o representante comercial não tem direito adquirido à segunda metade da comissão até que ocorra a condição a que está subordinado o direito: o pagamento dos pedidos ou propostas pelo comprador. Como corolário, tem-se que o pagamento de tal parcela, antes de satisfeita a condição, não corresponde a uma "despesa incorrida" e, conseqüentemente, não pode representar despesa dedutível para fins de apuração do IRPJ e CSLL.

É irretocável, portanto, o entendimento da fiscalização que, reconhecendo eficácia aos contratos existentes, reputou indedutíveis as despesas

Processo nº. : 11065-002507/2001-59
Acórdão nº. : 101-94.546

16

com comissões pagas a título de adiantamento, atribuindo aos fatos o tratamento tributário de postergação.”

Pelas razões declinadas, dou provimento parcial ao recurso para excluir da matéria tributável as despesas com royalties e as despesas com festividades.

Brasília (DF), em 15 de abril de 2004


SANDRA MARIA FARONI

