



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.001320/2009-38</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.455 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CIELO S.A.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

GLOSA DE DESPESAS. CARTÕES DE SAQUE. CARTÕES DE COMPRA. DESPESAS DE MARKETING.

A análise da necessidade, ususalidade e normalidade de despesas com prêmios incentivos e comissões depende, necessariamente, da identificação dos beneficiários dos pagamentos.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Roney Sandro Freire Corrêa e as Conselheiras Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri que votaram por dar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo

(substituto[a] integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos que permeiam o presente processo, passo a transcrever o relatório integrante do acórdão de impugnação para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

As infrações foram descritas no Termo de Constatação Fiscal de fls. 608/630, transcrito abaixo:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e em procedimento de fiscalização, foi efetuado o presente trabalho, respaldado pelo Mandado de Procedimento Fiscal 0812800/00080/2008.

Na data de 13/03/2008, é dada ciência ao contribuinte do Termo de Início da Ação Fiscal, em que se intima o contribuinte a apresentar Livros Diário e Razão do período de 2003 a 01/2008, Contrato Social e Alterações, bem como, relativamente aos períodos de 01/2004 a 02/2007:

A - Contratos com as empresas administradoras dos cartões: Cartão Expertise, Cartão Zicard Vieira, Cando Estrateplan.

B - Comprovantes de pagamentos efetuados às empresas acima C - Relação de beneficiários dos pagamentos efetuados através dos referidos cartões.

Em 24/03/2008, o contribuinte apresenta contratos celebrados com as administradoras de cartão acima citadas (item A). Relativamente aos itens B e C, solicita prazo adicional de trinta dias para atendimento à intimação, tendo ainda solicitado, em 23/04/2008, novo prazo de quarenta e cinco dias para atendimento à intimação inicial (em seus itens B e C), deferido por meio do Termo de Ciência e Continuação do Procedimento Fiscal de 09/05/2008.

Em 05/06/2008, é solicitada juntada de arquivos magnéticos (livros Diário e Razão), bem como de documentos relativos à realização de campanhas promocionais via cartões Expertise, Zicard, Estrateplan, acompanhados de notas fiscais de serviço.

Relativamente à comprovação de pagamentos e/ou relação de beneficiários, o contribuinte esclarece em 14/07/2008 que não houve, no pedido de 05/06/2008, solicitação de prazo para apresentação de tais comprovantes, mas tão somente pedido de juntada do material promocional, notas fiscais e arquivos magnéticos.

Posteriormente, o contribuinte é intimado a entregar os livros contábeis/fiscais em arquivos validados e gravados pelo sistema SINCO, conforme art. 72 da

Medida Provisória 2.158-35/2001, IN 86/2001, Decreto 6.022/2007 e IN RFB 777/2007.

Em 25/08/2008, o contribuinte protocola entrega de tais arquivos, bem como do plano de contas da empresa e das alterações ocorridas durante o período.

Em novembro de 2008, o contribuinte afirma ter dificuldades em identificar os beneficiários dos pagamentos pelo fato de tal controle ter sido realizado por empresa terceirizada. Desde então até a presente data, não houve outras manifestações a respeito da identificação do beneficiário dos pagamentos.

Em 26/11/2008, são juntados comprovantes de pagamentos efetuados às adm cartões Expertise, Zicard Vieira e Estrateplan.

Tais empresas foram também intimadas a apresentar relação de beneficiários dos pagamentos efetuados via cartões de incentivo.

A Expertise Comunicação Total LTDA., CNPJ 03.069.255/0001-07, em resposta à intimação fiscal, afirmou não ter o controle dos pagamentos efetuados via cartões, visto que estes não seriam nominativos, mas apenas numéricos. Afirma ainda que a responsabilidade pela identificação dos beneficiários seria da contratante, Cia. Brasileira de Meios de Pagamento.

A Estrateplan Consultoria S/C LTDA., CNPJ 04.799.635/0001-51 respondeu 6. intimação fiscal exatamente nos mesmos termos.

Quanto à Zicard Vieira Gerenciamento Promocional LTDA., CNPJ: 02.930.385/0001-11, houve discriminação de alguns beneficiários dos pagamentos. Outros pagamentos não traziam identificação de beneficiários, mas tão somente os n°s dos cartões.

Constatando—se que os valores não estavam associados à data de pagamento e ao n° da nota fiscal, a empresa foi intimada a apresentar tal relação (pagamento/data/nf).

Todos os pagamentos identificados pela Zicard Vieira Gerenciamento Promocional LTDA. constam da planilha 'Relação de Pagamentos identificados', anexa ao presente Termo.

Cabe ressaltar que, de acordo com os contratos apresentados, a previsão é de que a contratante, ou seja, o contribuinte em fiscalização, se responsabilizasse pelos pedidos de premiagdo, especificando beneficiários, valores e datas.

#### **Da apuração do IRRF devido sobre os pagamentos através de cartões de incentivo**

A análise do material de campanha apresentado indica dois tipos básicos de premiagdo aos beneficiários: sorteio ou premiagdo por maior quantidade de vendas/ maior valor em vendas efetuadas via cartão (incentivo ao lojista). As premiagdes do tipo sorteio (brindes) não foram objeto de fiscalização.

Verifica-se, no caso dos pagamentos efetuados via cartão de incentivo, que as empresas administradoras de cartões configuram-se como meras intermediárias entre o contribuinte fiscalizado e os reais beneficiários dos pagamentos - normalmente vendedores - estimulados através da campanha a, por sua vez, incentivar o uso de cartões Visa.

A determinação de tais beneficiários foi feita pelo contribuinte fiscalizado. Seriam premiados, de acordo com os documentos apresentados, os vendedores/prestadores de serviço que mais promovessem o uso dos cartões da Cia. Brasileira de Meios de Pagamento.

As empresas Expertise, Zicard Vieira e Estrateplan, de acordo com os contratos apresentados, responsabilizavam-se apenas por implementar o sistema de premiado e viabilizar os pagamentos dos prêmios através de cartões "carregados" com os valores determinados pela Cia. Brasileira de Meios de Pagamento, recebendo, por tal serviço, valores referentes à taxa de administração (porcentagem do valor de carregamento dos cartões), despesas de saques e despesas de emissão de cartões. Todo o restante do que era pago sob a rubrica de "prestação de serviços", nas notas fiscais apresentadas, destinava-se aos premiados.

Assim, o responsável pela obrigação tributária de retenção na fonte do imposto de renda devido sobre tais pagamentos era a própria Cia. Brasileira de Meios de Pagamento, vez que tais valores destinavam-se, em realidade, a terceiros a quem a empresa desejava beneficiar, como forma de alavancar a prestação de serviços (pagamentos via cartão Visa). Os próprios contratos entre o fiscalizado e as administradoras, por vezes, traziam a previsão da obrigação tributária da contratante, previsão esta que, ademais, está inscrita nos Art. 620, 628, 717 do RIR/99.

A relação de Notas Fiscais e dos comprovantes de pagamentos apresentados consta da planilha "Relação de Notas Fiscais e Pagamentos", anexa ao presente Termo.

#### **A — Pagamentos a Beneficiários não Identificados**

Na falta de identificação do beneficiário dos rendimentos, o pagamento foi considerado como feito a beneficiário não identificado, e tributado na forma dos artigos 674 e 675 do Decreto 3000/1999 — RIR, conforme Anexo — "Valores apurados: pagamentos a beneficiários não identificados." Foram assumidas como datas dos pagamentos as constantes na documentação apresentada pelo contribuinte (comprovantes bancários).

Em algumas das notas da Zicard Vieira, não constam os valores de carregamento de cartão, mas serviços não descritos no contrato apresentado ou em outros documentos, pelo que foram considerados integralmente como pagamentos efetuados a beneficiários não identificados, assumindo-se também como data do pagamento a data em que ocorre o efetivo desembolso do valor pelo fiscalizado.

Os valores pagos sem identificação dos beneficiários foram considerados líquidos, e reajustada a base de cálculo do imposto devido, de acordo com o previsto no §1º do art. 675 (RIR/99) Lei No 8.981, de 1995, art. 61, 5 3º:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, alíquota de 35%, todo pagamento e efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

(.)

§3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Os valores reajustados constam da mesma planilha (na coluna: Base Re composta), e foram calculados através da aplicação da seguinte fórmula:

BC:  $VP/(1,0-0,35)$

Onde:

BC é a Base de Cálculo reajustada (base re composta)

VP é o valor do pagamento a beneficiários não identificados (coluna Beneficiários não Identificados)

#### **B — Pagamentos a Beneficiários Identificados por terceiros**

Ainda que não tenha ocorrido a individualização dos pagamentos pelo contribuinte fiscalizado, verificou-se que os beneficiários identificados pela Zicard Vieira não pertenciam ao quadro funcional da Cia. Brasileira de Meios de Pagamento. As informações das DIRFs emitidas pelas fontes pagadoras de seus salários, à época dos fatos, mostravam-se coerentes com os documentos apresentados relativos as campanhas de incentivo, ou seja, tais beneficiários trabalhavam em locais como agências de viagens, supermercados, postos etc. (estabelecimentos que, de acordo com os documentos, participavam das campanhas).

Assim, com relação a tais pagamentos, acatou-se a documentação apresentada pelo contribuinte, e os valores foram considerados remuneração pelo trabalho sem vínculo empregatício (importâncias • pagas por pessoa jurídica a pessoa física, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários, e remunerações por quaisquer outros serviços prestados, sem vínculo empregatício, de acordo com art. 45 do Decreto 3.000/99).

Não tendo sido efetuada a retenção do Imposto de Renda devido, os valores pagos foram reajustados, a fim de compor a base de cálculo sobre a qual incide o IR, de acordo com o artigo 725 do Decreto 3.000/99 — RIR:

#### *Reajustamento do Rendimento*

*Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento*

bruto, sobre o qual recai o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei No 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei Nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

O reajustamento da base de cálculo obedeceu às faixas de tributação do IRPF:

De 01/01/02 a 31/12/04:

BASE DE CÁLCULO MENSAL EM R\$	ALÍQ %	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO EM R\$
Até 1.058,00	Isento	-
De 1.058,01 até 2.115,00	15	158,7
Acima de 2.115,00	27,5	423,08

De 01/01/2005 até 31/01/06

BASE DE CÁLCULO MENSAL EM R\$	ALÍQ %	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO EM R\$
Até 1.164,00	Isento	-
De 1.164,01 até 2.236,00	15	174,6
Acima de 2.236,00	27,5	465,35

A partir de 01/02/2006:

BASE DE CÁLCULO MENSAL EM R\$	ALÍQ %	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO EM R\$
Até 1.257,12	Isento	-
De 1.257,13 até 2.512,08	15,0	188,57
Acima de 2.512,08	27,5	502,58

A fórmula aplicada, neste caso, foi a seguinte:

$$RR = (RP - D) / [1 - (T / 100)]$$

sendo:

RR = rendimento reajustado;

RP = rendimento pago (corresponde à base de cálculo antes do reajustamento);

D = dedução da classe de rendimentos a que pertence o RP;

T = alíquota da classe de rendimentos a que pertence o RP.

A apuração do IR devido sobre os pagamentos a beneficiários identificados consta da planilha "Apuração de IRRF devido sobre pagamentos", anexa ao presente Termo.

Sobre os valores não retidos, foi aplicada a multa regulamentar pela ausência de retenção do imposto, conforme art. 9º da MP no 16/2001, convalidada pela Lei nº10.426/2002.

Art. 9º Sujeita-se as multas de que tratam os incisos I c lido art. 44 da Lei No 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.

A apuração da multa regulamentar acima descrita encontra-se na planilha "Apuração Multa Isolada — falta de retenção/recolhimento IRRF" Foram calculados juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para entrega da Declaração de Ajuste Anual da pessoa física beneficiária, conforme PN Cosit nº 1 /2002.

Observou-se ainda a dispensa de retenção de imposto de renda na fonte de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais), conforme art. 724 do RIR/99.

#### **Da adição de valores ao Lucro Real e reflexos na apuração de CSLL**

Excetuando-se os contratos, as notas fiscais e os comprovantes de pagamento as empresas, os demais documentos apresentados (Anexo I do Processo 13896.001320/2009-38) são apenas cópias de materiais publicitários, mensagens de circulação interna que mencionam expectativas de resultados das campanhas, custos estimados e incorridos etc.

Dos documentos apresentados não decorre correlação necessária entre os pagamentos efetuados através dos cartões e as campanhas promocionais, vez que:

Os contratos trazem como remuneração devida as empresas administradoras dos cartões apenas uma porcentagem do total da nota, que inclui os pagamentos aos beneficiários, despesas com emissão de cartões e saques.

Não se explicita, nas notas ou comprovantes de pagamentos, a efetiva destinação do valor restante.

Não há comprovação da relação dos pagamentos com as necessidades da empresa e da manutenção da fonte produtora.

Diante de tais documentos, não se pode, portanto, concluir pela necessidade e usualidade da despesa (cf. §§ do art. 299 do RIR/99), requisitos indispensáveis para sua dedutibilidade, para efeitos de apuração de IRPJ e CSLL.

Por outra parte, bastaria a falta de identificação dos reais beneficiários dos pagamentos para que a dedutibilidade dos valores desembolsados restasse prejudicada, vez que não se podem relacionar tais pagamentos diretamente a despesas de propaganda e publicidade, menos ainda quando não satisfeitos os requisitos de necessidade e usualidade; Ainda que se tenham acatado tais pagamentos como comissões, bonificações etc., a lei estabelece, para estes casos, a necessidade da individualização do beneficiário do rendimento, nos termos do art. 304 do RIR/99, verbis:

"Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes,

quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art.

2º)" Diante da forma que foram realizados os pagamentos (via contratação de terceiros e "carregamento" de cartões), o comprovante de pagamento não individualiza nenhum beneficiário, apenas destaca o valor da comissão e as demais despesas (saque, emissão de cartões etc.)

Entretanto, em interpretação da lei favorável ao contribuinte, aceitou-se como identificação dos beneficiários a listagem apresentada pela Zicard Vieira, em confronto com os documentos das campanhas e verificações efetuadas nos sistemas RFB.

Com relação aos demais pagamentos - em que não houve sequer essa identificação terceiros - considerou-se não comprovada a real destinação dos pagamentos, bem como sua necessidade e usualidade (pagamentos a beneficiários não identificados). Tais valores foram adicionados ao Lucro Líquido para efeitos da apuração do Lucro Real do contribuinte, conforme art. 249, I, art 251, § único, art 300 e 304 do Decreto 3.000/1999 — RIR, com reflexos ainda na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida, conforme art. 2º e §§ da Lei 7.689/1988, art. 28 da Lei 9430/1996.

No que se refere es comissões pagas es empresas Zicard Vieira, Estrateplan e Expertise - bem como despesas de saques, emissões de cartões e outras constantes nas notas fiscais - somente foi aceita como despesa dedutível a proporção relativa aos valores em que houve identificação dos beneficiários, resultando injustificada/sem causa comprovada a proporção restante, vez que, como afirmado anteriormente, não se pode associar os pagamentos (e o serviço respectivo) diretamente a despesas de "marketing".

Os valores adicionados ao Lucro Real para apuração do IRPJ e CSLL devidos constam da planilha "Relação de Despesas Indedutíveis".

A coluna "p" indica a proporção da comissão paga es administradoras dos cartões que foi considerada indedutível e resulta da proporção entre o valor pago a beneficiários não identificados sobre o valor total de "carregamento" constante na nota.

Observou-se que as despesas foram escrituradas pelo contribuinte em contas como "Verba de Marketing" (3204040003), "Gastos Fundo Marketing" (3204050002) e "Comemorações Institucionais"

(3203050078) e a data considerada para efeito da correspondente adição ao Lucro Real foi a de apropriação contábil dos valores.

Foram constatados dois casos em que a despesa foi apropriada no ano-calendário seguinte ao da emissão da nota fiscal, conforme planilha "Relação de Notas Fiscais do ano 2003" e cópias anexas das páginas do Livro Razão Digital entregue pelo

contribuinte (cópia-planilha gerada a partir de aplicativo da RFB). Em tais casos, igualmente, a adição foi feita no período da apropriação contábil.

Tendo sido observado que o contribuinte declarou saldo de prejuízos operacionais e base de cálculo negativa de períodos anteriores nos valores de R\$ 20.042.387,80 e R\$ 21.366.974,82, respectivamente, o crédito tributário decorrente das infrações apuradas foi utilizado integralmente na compensação do saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e redução da base de cálculo negativa da CSLL, resultando em Auto de Infração de Retificação de Prejuízo Fiscal e Redução de Base Negativa da Contribuição Social.

Os saldos apurados de prejuízos operacionais e de base de cálculo de CSLL negativa após referidos ajustes resultaram em R\$ 18.678.517, 21 e R\$ 20.003.104,23, conforme demonstrativos anexos ao Auto de Infração de Retificação de Prejuízo Fiscal e Redução de Base Negativa da Contribuição Social, estando o contribuinte intimado a promover as respectivas alterações no LALUR e nos registros contábeis/fiscais apropriados.

#### Conclusão

A presente fiscalização, encerrada parcialmente, restringiu-se à verificação da retenção e recolhimento de IRRF - bem como apuração de IRPJ e CSLL - devidos sobre pagamentos efetuados via cartões de incentivo referidos, no período de janeiro de 2004 a junho de 2007, e foi efetuada com base nos dados disponíveis no decorrer da fiscalização. Fica ressalvado o direito da Fazenda Nacional de fazer verificações posteriores e cobrar o que for devido em razão de fatos, circunstâncias e elementos não verificados e/ou conhecidos nesta oportunidade.

Através do presente Termo, cientificamos o sujeito passivo da continuidade do procedimento fiscal referente aos tributos previstos no Mandado de Procedimento Fiscal 0812800-2008-00080.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em três vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência pelo contribuinte/preposto, der-se-á por via postal, com Aviso de Recebimento (AR).

Todos os demonstrativos acima mencionados fazem parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, formalizado nos Processos de nº 13896.001319/2009-11 (Auto de Infração - IRRF) 13896.001320/2009-38 (Auto de Infração - IRPJ)

A interessada foi cientificada dos autos de infração, por via postal, em 06/07/2009 (AR de fl. 663). Em 05/08/2009, a contribuinte apresentou impugnação de fls.

671/678, acompanhada de documentos de fls. 679/723.

Ao resumir os fatos, alega que presta serviços relacionados ao desenvolvimento e aplicação de soluções de captura e liquidação financeira de transações efetuadas

pelo uso de cartões de débito e crédito, bem como por outros meios de pagamento.

E que nos anos de 2004 a 2007 desenvolveu programas de marketing de incentivo, relacionamento, motivação e fidelidade junto a seus clientes e colaboradores, mas que por conta de limitações operacionais e de pessoal, quando da implementação, administração, coordenação e controle e gerenciamento de tais campanhas de incentivo, celebrou contratos de prestação de serviços com as seguintes empresas especializadas:

Expertise Comunicação Total Ltda; Estrateplan Consultoria S/C Ltda; e Zicard Vieira Gerenciamento Promocional Ltda.

Esclarece que, no âmbito dos diferentes programas de incentivo desenvolvidos por intermédio e coordenação das empresas citadas, foram distribuídos cartões de incentivo a parceiros e clientes em determinadas campanhas motivacionais.

Diz-se surpreendida com a autuação, decorrente da suposta indedutibilidade dos valores pagos a título de prêmios por meio de programas de marketing de incentivo, “por ter sido detidamente demonstrada a referibilidade dos pagamentos e sua conseguinte finalidade operacional, campanhas de marketing estas, usuais e necessárias ao fomento das atividades operacionais desenvolvidas pela ora impugnante”.

Na seqüência, requer, em preliminar, o reconhecimento da tempestividade da defesa apresentada.

No mérito, aborda inicialmente a dedutibilidade das despesas com marketing de incentivo.

Reitera que promove campanhas de marketing objetivando estimular a utilização dos meios de pagamento por ela administrados. E que, como forma de fomento à realização dos pagamentos por meio de seus cartões de débito e crédito, realizou, por intermédio de empresas especializadas, inúmeras campanhas de marketing motivacional, em que foram premiados parceiros e clientes, observadas as regras e condições previstas em regulamento próprio.

Frisa que todo o material utilizado nas campanhas promocionais fora disponibilizado à fiscalização, tendo sido comprovadamente apontadas as finalidades inerentes a cada uma das campanhas promovidas. A título de exemplo, anexa novamente os documentos já entregues ao Fisco (docs. 02 a 04), a fim de demonstrar a operacionalidade, usualidade e necessidade das campanhas de marketing de incentivo que deram ensejo ao lançamento combatido.

Cita a campanha de marketing realizada em 2005 junto ao supermercado G.Barbosa, na região do Nordeste. Segundo o correspondente material (doc. 02), nesta campanha, desenvolvida em duas modalidades e opções, “o objetivo do marketing era o fortalecimento da marca perante os portadores dos cartões,

estritamento na relação empresaciente, bem como alavancagem de faturamento”.

Aponta as duas modalidades de premiação por meio de sorteio entre os portadores que tivessem realizado pagamentos acima de R\$ 80,00 com cartões Visa ou Visa electron: (i) 10 (dez) quadriciclos; e (ii) R\$ 100.000,00 em 100 cartões de R\$ 1.000,00.

Acrescenta que a campanha ainda objetivava o incentivo de gerentes, supervisores e vendedoras das lojas.

Diz que “a campanha em referência foi desenvolvida com o exclusivo objetivo de fomentar a utilização dos cartões Visa e Visa electron, o que demonstra sua referibilidade operacional, usualidade e necessidade”.

Conclui, por se tratar de despesa inerente à atividade operacional da impugnante, usual e necessária ao incremento de suas atividades, que a dedutibilidade desses valores ocorreu em estrita observância aos arts. 299 e 300 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/1999).

Na mesma linha de incremento ao uso dos cartões Visa e Visa electron, aborda as campanhas denominadas “Feirão Bigolin VISA” (doc. 03) e “Primavera Versão VISA – Buriti Shopping 2006” (doc. 04).

Cita doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho a justificar a operacionalidade das despesas citadas. Acrescenta que a própria Receita Federal do Brasil já se posicionou no sentido de que as despesas promocionais, com objetivo de incremento de vendas e aumento dos lucros, devem ser consideradas como operacionais dedutíveis, a teor da Solução de Consulta SRRF/7ª RF nº 162/04 (DOU de 23/06/2004); bem como aponta jurisprudência do CARF:

A impugnação foi julgada improcedente por acórdão assim ementado.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRÊMIOS DE INCENTIVO E COMISSÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO.**

Somente são admitidas, como operacionais, as despesas com prestação de serviços, quando efetivamente comprovada a sua realização, não bastando como elemento probante apenas a apresentação de notas fiscais com descrição insuficiente dos serviços supostamente prestados, quando não apresentada documentação complementar que permita a perfeita correlação ao serviço e identificação dos beneficiários e dos valores pagos.

**REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.**

Mantém-se a redução do Prejuízo Fiscal quando confirmada a glosa de despesa operacional que majorou indevidamente o Lucro Líquido do Período.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.

Mantém-se a redução da Base de Cálculo Negativa da CSLL quando confirmada a glosa de despesa operacional que majorou indevidamente o Lucro Líquido do Período.

Impugnação Improcedente

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, que:

- (i) Nulidade do acórdão
  - a. De acordo com a Recorrente, a documentação apresentada seria suficiente para identificar os beneficiários dos pagamentos e a dedutibilidade das despesas a título de campanhas de marketing;
- (ii) Dedutibilidade das despesas
  - a. Afirma que as despesas com marketing de incentivo são reconhecidas pela jurisprudência administrativa e doutrina do direito como necessárias às operações dos contribuintes;
  - b. Afirma que não é verdadeira a conclusão de que realizou pagamentos a beneficiários não identificados, defende que os documentos juntados aos autos são suficientes para identificar os *“beneficiários dos pagamentos quando da contratação de serviços de marketing, quais sejam: (i) Expertise, (ii) Estrateplan e (iii) Zicard”*.

Esse é o relatório

## VOTO

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

## 1 DELIMITAÇÃO DA LIDE

Trata-se de autuação de IRPJ e CSLL, originada em procedimento de fiscalização no qual se constatou que a Recorrente contratou três empresas administradoras de cartões: (i) cartões expertise; (ii) Zicard; e (iii) Cartões Estrateplan.

Após procedimento de fiscalização, a Autoridade Fiscal constatou que a Recorrente incorreu em despesas com a contratação de cartões de incentivo sem a identificação de beneficiários e, por essa razão, considerou as despesas como desnecessárias e indedutíveis.

Assim, considerando que a Recorrente declarou saldo de prejuízos operacionais e base de cálculo negativa de períodos anteriores nos valores de R\$ 20.042.387,80 e R\$ 21.366.974,82, respectivamente, o crédito tributário decorrente das infrações apuradas foi utilizado integralmente na compensação do saldo de prejuízo fiscal (IRPJ) e redução da base de cálculo negativa da CSLL, resultando em Auto de Infração de Retificação de Prejuízo Fiscal e Redução de Base Negativa da Contribuição Social.

Importante destacar que do mesmo procedimento fiscal também se originou auto de infração lavrado para formalizar exigência relativa ao IRRF. No entanto, a discussão relativa ao IRRF não integra a lide e não será aqui apreciada, tendo em vista que a constituição do referido crédito tributário é objeto do processo administrativo sob nº 13896.001319/2009-11.

A Recorrente interpôs recurso voluntário, expondo os argumentos que entende suficientes para anulação do acórdão *a quo* e restauração das despesas glosadas. Passa-se a analisar as alegações recursais.

## 2 PRELIMINARMENTE: ALEGADA NULIDADE DO ACÓRDÃO A QUO

A Recorrente alega a nulidade do acórdão *a quo*. Argumenta que suas razões de defesa não foram devidamente analisadas pelo acórdão recorrido, que também não teria apreciado as provas apresentadas pela Recorrente.

Não assiste razão à Recorrente. Explica-se.

Ao contrário do que alega, a documentação apresentada pela Recorrente foi apreciada pela Autoridade Fiscal e, também pela DRJ. Tanto é assim que está consignado no voto condutor do acórdão recorrido que a Recorrente apresentou, além de contratos e notas fiscais não permitem a identificação dos beneficiários dos pagamentos. Quanto aos demais documentos apresentados pela Recorrente, notadamente os materiais publicitários e de circulação interna, os quais mencionam expectativas de resultados e custos estimados, a DRJ, assim como a Fiscalização entendeu que tais documento não fornecem a correlação necessária entre os pagamentos efetuados através dos cartões e as campanhas promocionais.

Portanto, não é verdadeira a afirmação de que a DRJ não analisou os elementos de prova constantes dos autos do presente processo.

Da mesma forma, não há qualquer cerceamento do direito de defesa quanto à necessária análise da matéria e dos argumentos de defesa trazidos pela Recorrente.

Em verdade, o que se verifica é o inconformismo da Recorrente com relação ao entendimento esposado no acórdão *a quo*. Enquanto a Recorrente entende que os beneficiários dos pagamentos seriam as empresas administradoras dos cartões *Expertise*, *Zicard*; e *Estrateplan*, a Fiscalização e a DRJ entenderam que os beneficiários não foram identificados, razão pela qual não haveria como confirmar a necessidade das despesas incorridas pela Recorrente.

Este ponto de divergência deve ser analisado juntamente com o mérito do recurso, mas não pode conduzir à anulação do acórdão recorrido.

Por essas razões, a preliminar de nulidade do acórdão de impugnação deve ser rejeitada.

### 3 MÉRITO: DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS

A Recorrente alega, ainda que as despesas incorridas são, na verdade, despesas com marketing de incentivo necessárias às suas operações. Afirma, também que os contratos e notas fiscais juntadas aos autos, permitem a identificação dos seguintes beneficiários dos pagamentos: (i) *Expertise*, (ii) *Estrateplan* e (iii) *Zicard*”.

De início, é importante destacar que não há nos autos nenhum questionamento relativo à contabilização dos pagamentos ou a sua identificação em notas fiscais. O que se discute não é a efetividade da despesa, mas a sua necessidade.

A Autoridade Fiscal entende que a despesa não poderia ser admitida como dedutível, tendo em vista que

Excetuando-se os contratos, as notas fiscais e os comprovantes de pagamento as empresas, os demais documentos apresentados (Anexo I do Processo 13896.001320/2009-38) são apenas cópias de materiais publicitários, mensagens de circulação interna que mencionam expectativas de resultados das campanhas, custos estimados e incorridos etc.

Dos documentos apresentados não decorre correlação necessária entre os pagamentos efetuados através dos cartões e as campanhas promocionais, vez que:

- Os contratos trazem como remuneração devida as empresas administradoras dos cartões apenas uma porcentagem do total da nota,

que inclui os pagamentos aos beneficiários, despesas com emissão de cartões e saques.

- Não se explicita, nas notas ou comprovantes de pagamentos, a efetiva destinação do valor restante.
- Não há comprovação da relação dos pagamentos com as necessidades da empresa e da manutenção da fonte produtora.

**Diante de tais documentos, não se pode, portanto, concluir pela necessidade e usualidade da despesa** (cf. §§ do art. 299 do RIR/99), requisitos indispensáveis para sua dedutibilidade, para efeitos de apuração de IRPJ e CSLL.

Por outra parte, bastaria a falta de identificação dos reais beneficiários dos pagamentos para que a dedutibilidade dos valores desembolsados restasse prejudicada, vez que não se podem relacionar tais pagamentos diretamente a despesas de propaganda e publicidade, menos ainda quando não satisfeitos os requisitos de necessidade e usualidade; Ainda que se tenham acatado tais pagamentos como comissões, bonificações etc., a lei estabelece, para estes casos, a necessidade da individualização do beneficiário do rendimento, nos termos do art. 304 do RIR/99, verbis:

*"Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n° 3.470, de 1958, art. 2°)"*

Diante da forma que foram realizados os pagamentos (via contratação de terceiros e "carregamento" de cartões), o comprovante de pagamento não individualiza nenhum beneficiário, apenas destaca o valor da comissão e as demais despesas (saque, emissão de cartões etc.)

A Recorrente e as administradoras de cartões foram intimados para apresentar relação dos beneficiários dos pagamentos, as respostas estão sintetizadas no TVF:

Em novembro de 2008, o contribuinte afirma ter dificuldades em identificar os beneficiários dos pagamentos pelo fato de tal controle ter sido realizado por empresa terceirizada. Desde então até a presente data, não houve outras manifestações a respeito da identificação do beneficiário dos pagamentos.

Em 26/11/2008, são juntados comprovantes de pagamentos efetuados às administradoras de cartões Expertise, Zicard Vieira e Estrategplan.

Tais empresas foram também intimadas a apresentar relação de beneficiários dos pagamentos efetuados via cartões de incentivo.

A Expertise Comunicação Total LTDA., CNPJ 03.069.255/0001-07, em resposta à intimação fiscal, afirmou não ter o controle dos pagamentos efetuados via cartões, visto que estes não seriam nominativos, mas apenas numéricos. Afirma ainda que a responsabilidade pela identificação dos beneficiários seria da contratante, Cia. Brasileira de Meios de Pagamento.

A Estrateplan Consultoria S/C LTDA., CNPJ 04.799.635/0001-51 respondeu a intimação fiscal exatamente nos mesmos termos.

Quanto à Zicard Vieira Gerenciamento Promocional LTDA., CNPJ: 02.930.385/0001-11, houve discriminação de alguns beneficiários dos pagamentos. Outros pagamentos não traziam identificação de beneficiários, mas tão somente os n.ºs dos cartões.

Constatando-se que os valores não estavam associados à data de pagamento e ao n.º da nota fiscal, a empresa foi intimada a apresentar tal relação (pagamento/data/nf).

Todos os pagamentos identificados pela Zicard Vieira Gerenciamento Promocional LTDA. constam da planilha "Relação de Pagamentos identificados", anexa ao presente Termo.

Cabe ressaltar que, de acordo com os contratos apresentados, a previsão é de que a contratante, ou seja, o contribuinte em fiscalização, se responsabilizasse pelos pedidos de premiação, especificando beneficiários, valores e datas.

Do excerto transcrito acima é possível constatar que com exceção de parte dos pagamentos cujos beneficiários foram identificados por Zicard Vieira Gerenciamento Promocional LTDA., os demais pagamentos foram efetuados a beneficiários não identificados.

Ressalte-se que a presente autuação não recais sobre pagamentos efetuados a beneficiários identificados por terceiros.

Entretanto, em interpretação da lei favorável ao contribuinte, aceitou-se como identificação dos beneficiários a listagem apresentada pela Zicard Vieira, em confronto com os documentos das campanhas e verificações efetuadas nos sistemas RFB.

(...)

No que se refere às comissões pagas às empresas Zicard Vieira, Estrateplan e Expertise - bem como despesas de saques, emissões de cartões e outras constantes nas notas fiscais - somente foi aceita como despesa dedutível a proporção relativa aos valores em que houve identificação dos beneficiários, resultando injustificada/sem causa comprovada a proporção restante, vez que, como afirmado anteriormente, não se pode associar os pagamentos (e o serviço respectivo) diretamente a despesas de "marketing".

Considerando que os pagamentos estão comprovados e contabilizados, resta verificar se a partir dos documentos juntados aos autos do presente processo são suficientes para demonstrar a necessidade das despesas.

O Contrato firmado com ZICARD VIEIRA GERENCIAMENTO PROMOCIONAL LTDA. apresenta encontra-se juntado às fls. 51 a 56 do presente processo. Examinando as cláusulas contratuais, tem-se que o objeto do contrato está relacionando ao fornecimento de cartões eletrônicos.

#### CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

O Objeto do presente Contrato consiste no Fornecimento de Cartões Eletrônicos e Prestação de Serviços de premiação em ações promocionais a funcionários da rede de estabelecimentos e portadores de cartão Visa, mediante a utilização de Cartão Eletrônico Zcard, com uso exclusivo para compras, na rede de estabelecimentos afiliados à bandeira VISA.

#### CLÁUSULA TERCEIRA – ENTREGA E PAGAMENTO

A CONTRATADA, fornecerá à CONTRATANTE, após o pagamento do valor impresso, os cartões eletrônicos, nos valores e quantidade, conforme solicitação, no prazo de até 5 (dias) úteis da data da comprovação do pagamento.

Outras cláusulas do referido contrato demonstram que cabia à Recorrente determinar quais seriam os beneficiários dos pagamentos. Não integra o escopo do referido contrato qualquer outro serviço diverso do fornecimento de cartões para viabilizar os pagamentos aos beneficiários determinados pela Recorrente.

No contrato firmado com EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL S/C LTDA., tem-se que cabia à Recorrente a responsabilidade de determinar os beneficiários dos pagamentos.

#### 5. São obrigações da CONTRATANTE :

a) creditar à CONTRATADA, no prazo de 03 (três) dias antes da data prevista para pagamento do prêmio, o valor total dos prêmios a serem distribuídos, acrescido do valor do preço dos serviços, mediante depósito na conta corrente da CONTRATADA;

b) fornecer a relação contendo os nomes e qualificação dos premiados, bem como o valor dos prêmios e a data definida para o seu pagamento, sob sua exclusiva responsabilidade, com antecedência mínima de 03 (três) dias da data prevista para pagamento da premiação;

As mesmas constatações são possíveis a partir do exame dos contratos firmados com ESTRATEPLAN CONSULTORIA LTDA. (fls. 66 – 73).

**Cláusula 2ª:** A CONTRATADA, disponibilizará para pagamento da premiação o uso do Cartão OUROCARD – Banco do Brasil, com créditos prê – definidos a serem fornecidos pela CONTRATANTE que serão distribuídos aos participantes contemplados.

**§ segundo:** Os pedidos das premiações serão efetuados pela CONTRATANTE, especificando os valores a serem distribuídos nos respectivos cartões, juntamente com nome e CPF dos premiados, através do formulário conforme modelo descrito no (ANEXO II). A CONTRATANTE deverá enviar formulário preenchido por via eletrônica (email) além de 01 via assinada que deverá ser entregue à CONTRATADA antes da carga nos cartões ser efetuada.

Os créditos serão disponibilizados em até 2 (dois) dias úteis contados a partir da comprovação do pagamento da nota fiscal de serviços.

Em todos os casos, as administradoras de cartões foram remuneradas com base em percentual sobre as “premiações” (ZICARD 2,5%; EXPERTISE 4%; e ESTRATEPLAN 3,6%).

Analisando as notas fiscais juntadas aos autos, é igualmente impossível identificar os beneficiários dos pagamentos.

Ora, sendo a Recorrente a responsável pela determinação dos beneficiários, valores e datas das premiações, não é admissível que não tenha como apresentar a relação de tais beneficiários. Não se trata de prova impossível de ser produzida e merece destaque o fato de que tal elemento de prova está sendo exigido desde o início do procedimento de fiscalização.

A Recorrente limita-se a argumentar que os pagamentos foram efetuados a beneficiário identificado, mais precisamente às pessoas *ZICARD VIEIRA GERENCIAMENTO PROMOCIONAL LTDA.*, *EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL S/C LTDA* e *ESTRATEPLAN CONSULTORIA LTDA.*

Ora, está claro nos autos que as referidas empresas foram contratadas para viabilizar a emissão de cartões de compra e saque, viabilizando, assim, pagamentos efetuados pela Recorrente. Como já pontuado acima, não existe nos autos qualquer discussão sobre a escrituração ou comprovação dos pagamentos. No entanto, ao insistir que os beneficiários dos pagamentos foram as empresas administradoras de cartões, a Recorrente não cumpre o dever de demonstrar a necessidade de tais despesas.

Assim se diz, porque sem a identificação dos beneficiários dos pagamentos não é possível confirmar a tese de que as despesas se referiam a dispêndios de marketing necessários para a produção de receitas da Recorrente. A Recorrente afirma que os pagamentos foram destinados com o propósito de promover a sua marca no mercado, mas sem a identificação dos beneficiários não há como saber se as despesas foram, de fato, necessárias ou se decorreram de mera liberalidade da Recorrente.

Como já destacado pela Autoridade Fiscal e pela DRJ, os materiais publicitários e de circulação interna apresentados, os quais mencionam expectativas de resultados e custos estimados, não fornecem a correlação necessária entre os pagamentos efetuados através dos cartões e as campanhas promocionais.

Dessa forma, por ausência de elementos probatórios que permitam a identificação dos beneficiários dos pagamentos, não há como se considerar necessárias as despesas glosadas.

Por fim, a Recorrente traz um pleito subsidiário ao formular os pedidos recursais, por meio do qual pretende que caso não se entenda pela admissão das despesas, ao menos os valores repassados às sociedades de marketing sejam considerados dedutíveis.

Quanto a esse ponto, entendo que não assiste razão à Recorrente. Aplicam-se aqui os mesmos fundamentos apresentados acima na análise da dedutibilidade das despesas, afinal, se o pagamento a beneficiário não identificado não é necessário, melhor sorte não assiste as despesas incorridas para viabilização de tais pagamentos por meio do fornecimento de cartões de saque ou compra.

---

#### 4 CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão *a quo* e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**