



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

Processo nº 19515.000237/2006-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.101 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2018
Matéria IRPJ e CSLL - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente DROGASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DESPESAS COM PRODUTOS ENTREGUES EM SORTEIOS - BRINDES
- NÃO CARACTERIZAÇÃO

Mormente a vista da ausência de gratuidade na entrega de bens objeto de sorteios vinculados à campanhas publicitárias, é impossível caracterizá-los como "brindes" para o fim de se fazer incidir a regra limitadora contida no art. 249, §1º, VIII, do RIR.

PROCESSUAL - ADMINISTRATIVO - INOVAÇÃO DO FUNDAMENTO
DA AUTUAÇÃO PELA DRJ - IMPOSSIBILIDADE.

O ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa, descabendo aos órgãos colegiados de julgamento refazê-lo mediante alteração de seus fundamentos fático-jurídicos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo

Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração lavrados para se exigir do contribuinte o recolhimento de créditos tributários relativos ao IRPJ e a CSLL, apurados no ano-calendário de 2010. Pela infração, foi aplicada multa de ofício de 75%, além da exigência dos juros moratórios legais (SELIC).

In casu, a autuação restou embasada na identificação, pela autoridade lançadora, de dedução de despesas incorridas na compra de bens entregues pelo recorrente a seus clientes a título de uma, alegada, premiação prevista em dada campanha publicitária. Tais despesas, destaque-se, teriam sido registradas pela empresa em conta de dispêndios com propaganda e publicidade.

De acordo com a Fiscalização, todavia, a empresa teria, em verdade, pretendido a dedução de despesas afeitas à distribuição de brindes, cuja apropriação é vedada pela legislação de regência.

Irresignado, o autuado se opôs à autuação por meio de impugnação através da qual sustentou, em apertada síntese:

a) que as despesas aqui tratadas eram, em verdade, premiações dadas em decorrência de campanha publicitária contratada e realizada no ano de 2001, denominada "SUA SAÚDE VALE OURO" (demonstrada a partir de documentos - regulamentos - juntados à impugnação), alegando, nesta senda, se tratar, de fato, de despesas com propaganda e publicidade. Destacou, outrossim, o necessário vínculo entre estas despesas a sua atividade fim, invocando, mais, para dar embasamento a sua tese, soluções de consulta que justificariam a dedução das despesas em análise;

b) que a multa de ofício aplicada feriria o princípio constitucional do "não-confisco";

c) que seria ilegal a imposição de juros de mora calculados a partir da variação da taxa SELIC.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de Fortaleza houve por bem julgar improcedente a impugnação. Reproduzo, a seguir, a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

; INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.

As despesas realizadas com programa de fidelização de clientes não podem ser opostas ao Fisco, terceiro afetado, para dedução da base de cálculo da imposto de renda, por se tratar de decisão empresarial privativa do sujeito passivo e que por este devem ser suportadas.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2001

JUROS DE MORA. TAXA .SELIC.

A exigência de juros de mora com base na Taxa Selic está em total consonância com o Código Tributário Nacional, haja vista a existência de leis ordinárias que expressamente a determinam.

MULTA DE OFÍCIO.

Não se constitui a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento) em multa de caráter confiscatório, porquanto aplicada em procedimento de lançamento de ofício, nos termos do art. 44, inciso I da Lei nº

9.430/96.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2001

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Aplica-se à exigência dita reflexa o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

A empresa foi cientificada do julgamento supra em 26/01/2009, conforme se depreende do AR juntado à e-fls. 364, tendo interposto o seu recurso voluntário em 19/02/2009, como se depreende do carimbo de recebimento apostado à e-fls. 358 em que, basicamente, reprisa as alegações constantes de sua peça impugnatória.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos intrínsecos e extrínsecos de cabimento, motivo pelo qual, dele, conheço.

Como não foram suscitadas preliminares, passo, desde logo, para a análise do mérito.

I - Despesas com prêmios concedidos em decorrência de campanha de publicidade.

I.1 Prefacialmente.

A questão aqui se resolve pela resposta aos seguintes questionamentos: as despesas incorridas pelo contribuinte com a compra de bens de valor substancial concedidos a seus clientes, com o fito de fidelizá-los, pode ser considerada "despesas com propaganda e

publicidade"? Mais que isso, a premiação em análise poderia ser considerada como "distribuição de brindes"?

Nos termos do art.366 do RIR, aos contribuintes é facultada a dedução de *"despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII"*.

Chamo a atenção para a ressalva constante da parte final do artigo acima invocado, dado que a legislação tributária não considera como despesa de propaganda e publicidade a entrega de brindes (parágrafo único do art. 249, inciso VIII).

Pois bem. Nos termos do art. 5º da Lei de nº 4.680/65, *"compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de idéias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado"*. O laicismo deste preceito nos deixa pouco a interpretar, verdade, seja dita. Assim, é necessário que busquemos uma definição menos genérica, pena de compreendermos como propaganda qualquer tipo de atividade de promoção de um bem, serviço ou mercadoria.

Quanto a publicidade, todavia, a Lei 12.232/09, que não obstante declarar o objetivo de reger os processos licitatórios de contratação de campanhas publicitárias pelos órgãos da Administração Pública Federal, traz um conceito que me parece um pouco mais centrado, por assim dizer. Neste passo veja-se a definição constante do art. 2º da predita norma legal:

Art. 2º Para fins desta Lei, considera-se serviços de publicidade o conjunto de atividades realizadas integradamente que tenham por objetivo o estudo, o planejamento, a conceituação, a concepção, a criação, a execução interna, a intermediação e a supervisão da execução externa e a distribuição de publicidade aos veículos e demais meios de divulgação, com o objetivo de promover a venda de bens ou serviços de qualquer natureza, difundir ideias ou informar o público em geral.

A publicidade, assim posta, seria a ferramenta de, desculpem o pleonismo, publicizar a propaganda, de divulgá-la. O fato, contudo, é que, para fins tributários, propaganda e publicidade caminham juntos, já que não é possível despendar recursos com propaganda, sem a sua necessária divulgação, pena de não se atender aos próprios objetivos declarados da propaganda (difundir idéias, mercadorias ou serviços). Nada obstante, o fato é que a propaganda, e a própria publicidade, tem por mote, núcleo típico, a atividade de divulgar idéias ou de promover produtos e serviços.

E isso é de uma importância ímpar, mormente quando se considera a ressalva, já tratada alhures, tocante à indedutibilidade dos brindes; a entrega de brindes, vejam bem, não comporta, em si mesma, e destacadamente (por simples indução lógica), a predita conduta de divulgar idéias ou promover produtos e/ou serviços; não vincula, pois, de per si, qualquer idéia que possa, de qualquer forma, apontar para as qualidades dos produtos e/ou serviços disponibilizados ao consumidor.

Liberalidades semelhantes somente são admitidas, insisto, quando permitam divulgar, publicizar, características, dados ou elementos intrínsecos ao produto ou serviço

ofertado pelo contribuinte (como, v.g., a entrega gratuita de amostras grátis, explicitamente aventadas no inciso V do já citado art. 366).

Lado outro, é preciso estabelecer o que se pode entender por "brindes", especialmente por ter sido este o cerne do fundamento da autuação. E, vale o destaque, inexiste um conceito *legal* sobre o que se pode entender como "brindes". Como a norma não pode ser integrada a partir de quaisquer outros preceptivos, resta-nos lançar mão da significância semântica da própria palavra.

Do dicionário *on line* da língua portuguesa, extrai-se a seguinte definição:

Objeto que é oferecido em campanhas promocionais de empresas ou mediante a compra de determinado produto. Presente; oferta.

Abarcando esta conceituação, a Solução de Consulta de nº 58/2014 trouxe para a seara tributária a conceituação que se segue:

O termo “brindes” do art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, refere-se às mercadorias que não constituam objeto normal da atividade da empresa, adquiridas com a finalidade específica de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final, objetivando promover a empresa ou o produto (...).

Lado outro, em decisão proferida por este Conselho, acresceu-se ao conceito em testilha a gratuidade como pressuposto à caracterização da conduta do contribuinte como de "distribuição de brindes", sendo irrelevantes a vinculação desta atividade ao objeto fim do contribuinte ou mesmo o valor dos bens graciosamente entregues:

*DESPESAS COM DISTRIBUIÇÃO DE BRINDES.
INDEDUTIBILIDADE.*

A partir do ano-calendário de 1996, as despesas com distribuição de brindes, independentemente de seu valor ou de sua eventual necessidade para o incremento da atividade econômica da empresa, são indedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, nos termos preceituados pelo art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/1995. (Acórdão 130200.514, de 23/02/2011).

Considero relevante, pois, para a correta identificação da extensão e significância da palavra "brindes" o caráter de liberalidade, a fim de assim se encerrar a sua tipificação, e ato contínuo, a incidência da norma restritiva constante do art. 249, parágrafo único, inciso VIII.

1.2 - Do caso concreto.

Como dito no relatório, o recorrente registrou despesas com a aquisição de bens e mercadorias, *não vinculadas à sua atividade*, como custeio de publicidade e propaganda. Para tanto, sustenta que tais bens eram destinados à, conforme se depreende dos documentos juntados à e-fls. 295/296, campanha publicitária denominada "A SUA SAÚDE VALE OURO".

Especialmente pelo que se deduz do documento de e-fls. 296, os bens adquiridos pelo recorrente não são concedidos ou entregues gratuitamente; os interessados devem adquirir produtos da empresa, num valor mínimo de "X", a fim de cumular *bonus* que serão utilizados para, aparentemente, participar de sorteios de prêmios.

Aqui, vejam bem, surge uma primeira característica que me tende por afastar os atos ora tratados da figura "*distribuição de brindes*", já que não se observa, de imediato, a gratuidade que, insisto, seria relevante para a tipificação da hipótese do art. 249, § 1º, VIII, do RIR. Aliás, o próprio senso comum indicaria que a entrega de prêmios, em sorteios, cuja participação dependa da aquisição de produtos em valores mínimos, não poderia ou não bastaria para permitir a classificação destes bens como "brindes".

Notem que a fundamentação fático-jurídica adotada pela fiscalização para justificar a glosa fora, exclusivamente, a vedação constante do, por vezes citado, art. 249, § 1º, inciso VIII do RIR. Veja-se:

Entretanto, a legislação fiscal determina que algumas despesas devem ser adicionadas ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real. Entre elas encontramos as despesas com brindes.

O artigo 249 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99, assim dispõe:

"Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII)

1. A fiscalizada no ano — calendário de 2001, escriturou o valor de **R\$3.348.56; conto 4.11.29.02.00023 - Propaganda e Publ. Lojas - Campanha**, como despesas com distribuição brindes e não adicionou ao lucro líquido quando da apuração do lucro real (e-fls. 339/340).

É inegável que o contribuinte registrou, sim, as despesas em testilha como "distribuição de brindes", tal qual se observa do "Razão Consolidado" trazido em resposta ao Termo de Intimação (início de ação fiscal) de e-fls. 9; é certo, outrossim, que a Fiscalização, de posse do razão, não promoveu qualquer intimação adicional ao contribuinte a fim de que explicasse os motivos para, *contra legem*, deixar de adicionar as referidas despesas ao lucro real, contentando-se, a meu ver, de forma ilícita e contrária aos preceitos do art. 142 do CTN, com o início de prova trazido.

Se o contribuinte demonstrou, posteriormente, a impropriedade do lançamento contábil, me parece absolutamente factível considerar a realidade fática efetiva e concretamente demonstrada. No caso, revela-se suficientemente claro que, notadamente pela falta de gratuidade da entrega dos prêmios, não estaria tipificada a hipótese de "distribuição de brindes".

Tanto assim o é, que a DRJ, ao julgar o caso, ultrapassa a fundamentação *fática e jurídica* dos autos de infração, para tratar, também, da questão afeita à própria necessidade das despesas incorridas pelo recorrente. Veja-se:

No caso em análise, as despesas incorridas pelo contribuinte, no alegado programa de fidelização de clientes por meio da campanha intitulada "SUA SAÚDE VALE OURO", tiveram por objetivo incentivar os seus clientes a adquirir produtos por ele vendidos, ou seja, tais despesas têm a característica de bonificação, fazendo parte, portanto, da política utilizada pelo sujeito passivo para preservar seus clientes atrair os de seus concorrentes, sendo esta uma atribuição privativa do contribuinte e que por este deve ser suportada, não podendo ser oposta ao Fisco, terceiro afetado, para dedução da base de cálculo da imposto de renda (e-fls 357).

Concordo com a DRJ neste ponto; pelo que expus no tópico I.1, supra, os dispêndios com bens dados em decorrência de sorteios não se prestam, de per si, à divulgar idéias, bens ou produtos ou, quiça, a marca da recorrente. Os gastos, quando muito, com a divulgação dos sorteios, poderiam encerrar a caracterização de custeio com propaganda ou publicidade, ainda que me pareça inexistir, nesta campanha, uma vinculação suficiente a concretizar a sua necessidade para o exercício da atividade fim da empresa - venda de produtos de farmácia (ainda que comporte previsão expressa, as despesas com propaganda e/ou publicidade ainda dependem da demonstração de sua necessidade, na forma da regra geral descrita no art. 299 do RIR).

O problema é que este fundamento não foi adotado pela autoridade lançadora; trata-se, objetivamente, de inegável inovação por parte DRJ, inovação quanto a qual tenho posição firme: é impossível já que descabe aos órgãos judicantes realizar *novo lançamento*.

Assim, assentando-se a premissa de que as despesas registradas não se refeririam à gastos com "distribuição de brindes", único fundamento fático-jurídico deduzido nos autos de infração para justificar imposição fiscal, não vejo como se manter o lançamento.

II - Pedidos sucessivos.

A par de impróprios os argumentos sucessivos deduzidos pelo recorrente, relativos à inconstitucionalidade da multa e à ilegalidade da cominação de juros calculados pela variação da SELIC (pedidos insuscetíveis de análise por este órgão colegiado em função da regra encartada no art. 62 do RICARF e, também, das Súmulas/CARF de nº 2 e 4), o fato é que tais pedidos restaram inegavelmente prejudicados pelo que decidi acima.

III - Conclusão.

A luz do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Processo nº 19515.000237/2006-12
Acórdão n.º **1302-003.101**

S1-C3T2
Fl. 396
