



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

Processo nº 19515.001156/2008-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.064 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente Raia & CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2003

DESPESAS DE PROPAGANDA. DEDUTIBILIDADE.

Os gastos com a aquisição e distribuição de objetos, desde que de diminuto valor e diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa, poderão ser deduzidos a título de despesas de propaganda para efeitos de lucro real.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CHEQUES PÓS-DATADOS.

O pacto adjeto estabelecido entre o emitente e o beneficiário, para fixação de uma data de apresentação do cheque não tem o condão de alterar a data de vencimento do crédito, sob pena de alterar a natureza do cheque como ordem de pagamento à vista e violar os princípios da literalidade e abstração.

PRÊMIOS A PAGAR. PROVISÃO.

As provisões dedutíveis são aquelas assim consideradas pela legislação tributária. Deduzida provisão para pagamento de prêmios, havendo elementos que indiquem ser a conta creditada representativa de conta de provisão para participação nos lucros e resultados, e não provada a certeza e liquidez do valor provisionado não é possível aceitar-se que a conta contábil que a contenha tenha natureza de passivo, sendo correta a glosa.

GLOSA DE DESPESAS. MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE EQUIPAMENTOS.

O regime aplicável à dedutibilidade com partes e peças adquiridos para promover a conservação e manutenção de bens de capital principais é o do art. 346 do RIR/99, não se lhes aplicando o art. 301 da referido regulamento.

SALDO NEGATIVO. PERDCOMP.

Havendo PERDCOMP sob análise que postule restituição ou compensação do saldo negativo apurado, descabe pedido para compensá-lo com valor apurado no procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso para: a) por unanimidade, excluir do lançamento o item relativo a glosa de despesa com reparo de equipamentos e negar a compensação do crédito lançado com saldo negativo apurado no ano-calendário 2003; b) por maioria de votos, afastar o lançamento relativo à glosa de despesa por perdas no recebimento de créditos e à glosa de despesas com o programa Raia Agradece, vencidos os conselheiros Eduardo de Andrade (relator) e Luiz Matosinho Machado, que negavam provimento; c) por voto de qualidade, manter o lançamento relativo a despesas com prêmios a pagar, vencidos os conselheiros Valmir Sandri, Guilherme Pollastri e Márcio Frizzo, que davam provimento ao recurso nesta matéria.

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Redator designado.

EDITADO EM: 17/04/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade, Luiz Tadeu Matosinho, Guilherme Pollastri, Márcio Frizzo, Valmir Sandri e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso Voluntário interposto em face de acórdão proferido nestes autos pela 1ª Turma da DRJ/SP1, no qual o colegiado decidiu, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa que abaixo reproduzo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/2003

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO.

Os documentos que fundamentam contestação a lançamento tributário devem ser apresentados juntamente com a impugnação administrativa.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a este outro lançamento naquilo em que for cabível.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2003

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.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CONDIÇÕES.

Poderão ser registrados como perda os créditos sem garantia, de valor até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

TRATAMENTO FISCAL DE POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. INAPLICABILIDADE. FALTA DE PROVA DE OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO EM EXERCÍCIO POSTERIOR E DE OCORRÊNCIA DE PAGAMENTO CORRESPONDENTE.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de provar o oferecimento à tributação e do correspondente pagamento, em exercício posterior, de valor excluído indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado exercício, torna-se inaplicável, à hipótese, o tratamento fiscal de postergação de pagamento.

GLOSA DE DESPESAS. BENS DE NATUREZA PERMANENTE.

O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 326,61, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

PROVISÃO. ADIÇÃO. LUCRO REAL.

A partir de 01/01/1996, para efeito de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), são vedadas a constituição de qualquer provisão, exceto as expressamente autorizadas. Não havendo a previsão legal para a constituição de uma provisão para prêmios a pagar, torna-se cabível adicionar o valor na Apuração do Lucro Real.

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido:

Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte, acima identificada, foi autuada, em 31/03/2008 (fls. 385, 390 e 393), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao IRPJ e à CSLL, multa proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos em 31/12/2003.

2. Conforme descrito nos Autos de Infração e nos Termos de Constatação Fiscal (fls. 212 a 215, 320 a 323, 362 a 365, e 368 a 371) a contribuinte, que apurou o IRPJ pelo Lucro Real anual no ano-calendário 2003, de acordo com cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) às fls. 20 a 76, deduziu indevidamente na apuração da base de cálculo do imposto e da CSLL valores a título de despesas, já que referidas despesas foram consideradas pela fiscalização como indedutíveis, pois não respeitaram os critérios de dedutibilidade preconizados na legislação de regência da matéria.

3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

3.1. IRPJ (fls. 383 a 387):

3.1.1. Bens de natureza permanente deduzidos como custo ou despesa - com base nos artigos 249, inciso I, 251, parágrafo único, 299, e 301 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999).

3.1.2. Provisões – Provisões não autorizadas - com base nos artigos 249, inciso I, 251, parágrafo único, 299, e 335 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), combinado com o artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

3.1.3. Despesas Indedutíveis - com base nos artigos 247, 249, inciso I, 251, parágrafo único, e 299 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999).

3.1.4. Perdas no recebimento de créditos – Inobservância dos requisitos legais - com base nos artigos 249, inciso I, 251, parágrafo único, e 340 do Decreto nº 3.000/ 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), combinado com o artigo 9º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

3.1.5. O crédito tributário, com juros de mora calculados até 29/02/2008, totalizou o montante de R\$ 1.063.484,96.

3.2. CSLL (fls. 388 a 392):

3.2.1. Falta de Recolhimento da CSLL - com base nos artigos 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

3.2.2. O crédito tributário, com juros de mora calculados até 29/02/2008, totalizou o montante de R\$ 382.854,58.

4. O enquadramento legal da multa de ofício aplicada no percentual de 75% é o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 e o dos juros de mora com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) é o artigo 61, § 2º, da mesma Lei nº 9.430/1996 (fls. 384 e 389).

5. Irresignada com os lançamentos, a empresa apresentou impugnação às fls. 395 a 426, protocolizada em 29/04/2008, acompanhada dos documentos às fls. 427 a 763 (complementados posteriormente por anexos às fls. 767 a 970), na qual alega, em síntese, o seguinte:

I – Despesas com o Programa Raia Agradece.

5.1. A contribuinte realizou a promoção denominada “Programa Raia Agradece”, que consistia em conceder a cada Real gasto pelo cliente na compra de produtos de higiene, beleza e dietéticos, um ponto no programa. Com 300 pontos, o consumidor poderia trocá-los por um CD das Coleções “Sucessos Internacionais II” (concedido no período de janeiro a gosto de 2003) e “Sucessos Internacionais III” (concedido no período de setembro a dezembro de 2003), o que retribuíria sua fidelidade à empresa.

5.2. Os produtos não eram concedidos por mera liberalidade, já que exigiam uma contraprestação para o seu recebimento. Como comprovação do alegado, a recorrente acosta aos autos o Regulamento do Programa Raia Agradece (fls. 459 a 461), além de planilha da conta 3401115 (Programa Raia Agradece) juntada pela fiscalização (fls. 462 a 563).

5.3. Na referida planilha o vocábulo Brinde aparece em todos os lançamentos, em razão de os produtos adquiridos serem considerados como brindes pela legislação do ICMS. Esta consigna que o brinde caracteriza-se por não se constituir em produto objeto normal da atividade da contribuinte e por se distribuído gratuitamente ao consumidor.

5.4. Mesmo que se considere um novo fundamento legal, de qualquer forma os gastos efetuados enquadram-se no conceito de despesas necessárias previsto no Art. 299 do RIR/1999, em razão de tal promoção ser vital para a manutenção da fonte produtora, já que estimula a fidelidade do consumidor.

II – Perdas em Operações de Crédito.

5.5. Na planilha anexada pela fiscalização (fls. 569 a 607) para refutar a dedução aplicada pela requerente, mais de 50% dos valores referem-se a créditos vencidos há mais de 6 meses.

5.6. Isto em razão de a grande maioria dos créditos apresentar vencimento nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e junho de 2003, que foram considerados como dedutíveis quando do encerramento do ano-calendário 2003, ou seja, após seis meses do seu vencimento, conforme se verifica na citada planilha. Como prova da data de emissão do cheque, que constitui uma ordem de pagamento à vista, a defendente acosta, por amostragem, cheques registrados na planilha que foram avaliados como indedutíveis pela RFB (fls. 608 a 655).

5.7. Assim, não há dúvida de que tais perdas podiam ser deduzidas como despesa no ano de 2003.

5.8. Há que se reconhecer que havia créditos vencidos há menos de 6 meses e que foram considerados como despesa dedutível pela empresa no ano-calendário 2003. Todavia, tal procedimento não poderia implicar na cobrança de tributo, uma vez que deveriam ser considerados os efeitos da postergação do pagamento do tributo, consoante artigos. 247, § 2º, e 273 do RIR/1999.

5.9. Desta forma, a indevida apropriação da perda em 2003 somente constituiria fundamento para a cobrança de tributo caso não tivesse ocorrido

aumento na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2004, já que houve uma mera postergação de seu pagamento para o período seguinte.

III – Prêmios a Pagar.

5.10. A empresa investe em treinamento de pessoal, tendo como premissa que seus funcionários são agentes decisivos no ponto de venda.

5.11. Assim, as lojas e funcionários que alcançam as metas estabelecidas são agraciados com prêmios mensais, estabelecidos de acordo com o valor atingido.

5.12. Quando se alcança a meta, lança-se o valor devido na conta Prêmios a Pagar, que tem natureza de conta de passivo; mensalmente, debita-se a conta na medida do pagamento dos valores.

5.13. Há períodos em que o reconhecimento da despesa ocorre concomitantemente ao pagamento da mesma. Entretanto, por razões operacionais, é comum que a despesa seja incorrida em determinado mês e seu pagamento ocorra em meses seguintes; assim, como exemplo, o alcance da meta em janeiro é contabilizado com os resultados auferidos até o último dia deste mês, momento em que nasce a despesa, com o pagamento sendo efetuado a partir do cálculo da participação de cada funcionário.

5.14. Considerando-se o regime de competência a que estão sujeitas as sociedades anônimas, a despesa deve ser reconhecida no momento em que é incorrida, e não no momento em que é efetivamente paga.

5.15. O procedimento da fiscalização em considerar que o saldo líquido da conta Prêmios a Pagar é provisão, pelo simples fato de não ter sido pago até o encerramento do ano-calendário 2003, não a transforma em provisão.

5.16. Não sendo uma estimativa, mas um valor exato e determinado, não há que se confundir o valor da conta Prêmios a Pagar com provisão.

5.17. As provisões estão relacionadas a eventos futuros, incertos e estimados, que podem ou não ocorrer, criadas para prover recursos financeiros para gastos que serão possivelmente incorridos no futuro.

5.18. A natureza da conta Prêmios a Pagar não apresenta tais características. Muito pelo contrário, o valor glosado de R\$ 277.293,71 foi totalmente pago no mês de abril de 2004, conforme Razão contábil da referida conta (acostou documento às fls. 673 a 690).

5.19. Desta forma, no caso de descasamento entre os regimes de competência e de caixa, com despesa incorrida em 2003 mas paga em 2004, prevalece para fins de reconhecimento da despesa o regime de competência.

5.20. A título de argumentação, ainda que se admita que a conta seja de provisão, a fiscalização não poderia ter efetuado o lançamento, tendo em vista que os saldos inicial e final da conta Prêmios a Pagar eram de R\$ 314.576,27 e R\$ 277.293,71, ou seja, não houve majoração da conta no ano de 2003, mas diminuição, o que demonstra acréscimo de valor em 2003.

5.21. Registre-se, ainda, que deveria ter sido considerado o efeito da postergação, já que a suposta provisão deixou de ser provisão no ano-calendário seguinte.

IV – Gastos com Reparos de Equipamentos.

5.22. O art. 346 do RIR/1999 preconiza que os gastos com reparo, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, destinados a mantê-los em condições eficientes de operação, podem ser lançados como custo ou despesa operacional.

5.23. As peças adquiridas pela empresa são de uso cotidiano na manutenção e reparo de equipamentos, com finalidade única de mantê-los em condições eficientes de operação, e sem repercussão em aumento de vida útil superior a um ano, o que permitiu à empresa contabilizar tais dispêndios como despesa operacional.

5.24. A autuante deduziu, sem maiores justificativas, que as peças adquiridas resultaram em aumento de vida útil dos equipamentos superior a um ano.

5.25. Ainda que se pretendesse provar que os bens adquiridos aumentaram a vida útil dos bens, tal tentativa seria “infrutífera”. Analisando-se o histórico das contas manutenção de equipamentos e manutenção de hardware, conforme consta na planilha elaborada pela fiscalização, constata-se nitidamente que os bens são de diminuto valor, o que não permitiria um incremento capaz de alterar significativamente a vida útil dos equipamentos.

5.26. Dentre as peças adquiridas encontram-se Fontes Chaveadas, Fontes FX250, Cabos de scanner, Fontes AT 300W, Fitas DAT/DLT/DDS3, Cabo de rede, Baterias, Termômetro, Teclados e Relógio de ponto, não sendo razoável que tais peças, em virtude de sua simplicidade, ensejem alteração de vida útil. Trata-se de material destinado à manutenção e conservação, sendo, quando muito, peças de reposição.

5.27. Não há que se falar que outros itens, com maior sofisticação, como teclados, placas de rede, pentes de memória, HD, impliquem em aumento de vida útil.

5.28. As mencionadas peças destinam-se a repor outras danificadas, de uma vasta gama de microcomputadores, de modo que nem sequer é possível quantificar aumento de vida útil. E ainda que fosse possível quantificá-lo, certamente não seria superior a um ano.

5.29. Não constitui ônus da contribuinte comprovar que as peças adquiridas não resultaram em aumento de vida útil dos bens do ativo. Cabe ao Fisco o dever não somente de demonstrar, mas também de provar que os dispêndios implicaram em aumento de vida útil superior a um ano, o que não ocorreu no caso que se discute.

5.30. Mesmo que se admita, apenas como argumentação, que os gastos com manutenção deveriam ter sido ativados, deveria a fiscalização ser coerente e considerar ao menos a taxa de depreciação aplicável, para fins de dedução no IRPJ e na CSLL.

V – Da inexistência de saldo negativo de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2003 – Necessidade de sua consideração para o cálculo do montante devido.

5.31. No ano-calendário 2003 a impugnante apurou saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 936.642,80, e de R\$ 215.649,99 em relação à CSLL, conforme DIPJ 2004 (juntou documento às fls. 699 a 763).

5.32. Assim, a empresa recolheu IRPJ e CSLL a maior no curso do ano-calendário, relativamente ao valor devido no encerramento.

5.33. Neste contexto, antes de proceder o lançamento, a fiscalização deveria ter verificado se os valores do saldo negativo de IRPJ e base de cálculo da CSLL eram suficientes para absorver o valor dos tributos apurados, sendo cabível o lançamento somente na hipótese de constatação de saldo a recolher.

5.34. Veja-se que os saldos negativos de IRPJ e CSLL superam em muito o valor dos tributos lançados.

6. Ao final, a impugnante protesta por provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

A recorrente, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, repisou as alegações expendidas na impugnação. Alegou, ademais, em síntese, que:

- despesas com brindes exigiam a contraprestação da fidelidade;

- a decisão da DRJ partiu de premissa equivocada quanto ao momento em que deva ser considerado o crédito para contagem do prazo de 6 meses de seu vencimento, pois não a contou da data de emissão do cheque, mas da data indicada nos cheques sob denominação “bom para”;

- o efeito da postergação não foi observado;

- embora assim o digam os históricos dos lançamentos, os valores contabilizados na conta prêmios a pagar não correspondem a antecipação da participação nos resultados da empresa (PLR), pois estes dependem da futura apuração do lucro da empresa. E ainda que se considere a conta como de provisão, o saldo final era superior ao inicial, indicando que os valores não foram criados no ano de 2003;

- a fiscalização não demonstrou aumento de vida útil superior a 01 ano dos gastos com manutenção glosados, nem sequer considerou a depreciação possível;

- quanto ao saldo negativo de IRPJ e CSLL em 2003, cuja utilização em PERDCOMP foi constatada pela DRJ, os pedidos estão ainda pendentes de análise.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo de Andrade

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

(a) Despesa com brindes

A fiscalização glosou a despesa com brindes no programa Raia Agradece, entendendo que seria necessária sua adição ao lucro real, nos termos do art.299 do RIR.

A recorrente discorda, por entender que há uma contraprestação para o recebimento do presente, não se encaixando os CD's distribuídos no conceito de *brinde*, vez que exigida a fidelidade. Assim, se o consumidor gastasse ao menos R\$300,00 teria direito a trocar seus pontos por um CD gravado com músicas (Sucessos Internacionais II e III).

Segundo aduz, o vocábulo *brinde* foi utilizado porque os produtos adquiridos são considerados pela legislação do ICMS como tais.

Entende, ainda, que a legislação federal acolhe o mesmo vocábulo com outro sentido. Baseia-se, para isto, na análise feita no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 15/1976.

A questão envolve pois, resolver se os prêmios concedidos por programa de fidelidade se encaixam ou não no conceito de brinde e se exigem ou não contraprestação.

De fato, o oferecimento dos CD's aos bons clientes tem o claro intuito de incrementar as vendas, sendo intuitivo que o incremento obtido será à custa da fidelização.

A interpretação feita pelo Parecer Normativo CST nº15/76 faz uma aproximação do conceito de *brinde* ao conceito de *amostra*. Neste sentido, conclui o parecer que

9. Ante o exposto, as despesas efetivamente realizadas na aquisição e distribuição gratuita de objetos ou direitos de pequeno valor, a título de brindes, a clientes ou não, e que apresentem índice moderado em relação à receita bruta da empresa, são admissíveis como dedutíveis, na apuração do lucro operacional.

De fato, a semelhança verificada pelo ilustre parecerista entre os conceitos de *brinde* e *amostra* tem fundamento. Ocorre que ambas as espécies se destinam ao incremento das vendas. Todavia, com função distinta. Enquanto as amostras se destinam a promover o produto, os brindes se destinam a promover a empresa.

Este sentido emprestado ao conceito de *brinde* de fato encontra abrigo no costume de efetuar-se a distribuição ao final do exercício, próximo às festividades natalinas, como bem apontado no parecer, senão vejamos:

2. Tornou-se costume empresas brindarem clientes em certas fases do ano, comumente em junho ou dezembro, quando são ocorrentes festas tradicionais. Nessas ocasiões, a oferta de presentes ou brindes é uma forma habitual de cortesia e, sobretudo, de propaganda de seus negócios.

Todavia, há que se posicionar o referido parecer no tempo, para dele se extrair a melhor conclusão. Menciona logo ao início o ilustre parecerista que o RIR/75, vigente à época dos fatos, embora trouxesse previsão para a dedutibilidade das despesas com propaganda, nada dizia sobre a dedutibilidade dos brindes.

4. Por sua vez, o art. 191 do RIR indica, expressamente, as despesas qualificadas como de propaganda. Correspondem elas a gastos estritamente de natureza publicitária, efetivamente

realizadas com profissionais ou empresas especializadas (as despesas de propaganda).

5. No elenco desses dois dispositivos regulamentares não estão contempladas as despesas com distribuição de brindes, inexistindo, portanto, normas específicas pertinentes a elas, na vigente legislação do Imposto de Renda.

Desta forma, a semelhança apontada entre *brinde* e *amostra* encontrou forte amparo conceitual, permitindo fosse dado ao *brinde* o mesmo tratamento conferido à *amostra*, o qual era de permitir sua dedutibilidade, nos termos do art. 191, e, do Decreto nº 76.186/75, *verbis*:

Art. 191 - Somente serão admitidas como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa (Lei nº 4.506/64, art. 54):

...

e) o valor das amostras, tributáveis ou não pelo imposto sobre produtos industrializados, distribuídas gratuitamente por laboratórios químicos ou farmacêuticos, e por outras empresas que utilizem esse sistema de promoção de venda de seus produtos, sendo indispensável:

I - que a distribuição das amostras seja contabilizada nos livros de escrituração da empresa, pelo preço de custo real;

II - que a saída das amostras esteja documentada com a emissão das correspondentes notas fiscais;

III - que o valor das amostras distribuídas em cada ano não ultrapasse aos limites estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta obtida na venda dos produtos, tendo em vista a natureza do negócio.

Todavia, a Lei nº 9.294/95 (art.13) veio suprir esta lacuna vedando expressamente a dedutibilidade dos brindes, *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:

(...)

VII - das despesas com brindes.

Assim, havendo Lei em sentido contrário, a interpretação conferida pelo Parecer, embora tenha desempenhado papel relevante ao seu tempo, não pode mais prosperar.

Por outro lado, não concordo com a assertiva de que há contraprestação, e portanto, não haveria subsunção ao conceito de *brinde*. Os bens são efetivamente distribuídos a título gratuito, sem qualquer contraprestação, independentemente do seu efeito relativamente ao incremento das vendas por fidelização. Isto porque não há dever jurídico criado, mas tão somente um efeito psicológico na fidelização. Além disso, o brinde não pode ser distribuído antecipadamente, o que decerto poderia gerar algum dever. Ele é um prêmio, distribuído ao

final, atingido determinado volume de compras no período. Neste sentido, assemelha-se ao conceito de promessa de recompensa, podendo-se afirmar que o único obrigado é a empresa, sendo que sobre o cliente não pesa nenhum vínculo, descabendo-se falar, portanto, em contraprestação.

Quanto à promessa de recompensa, pontificam Monteiro, Maluf e Silva¹:

No terreno puramente doutrinário, tem sido objeto de controvérsia a natureza jurídica da promessa de recompensa. Para primeira corrente, ela constitui simples oferta de contrato, endereçada ao público, isto é, a pessoa indeterminada; o vínculo obrigatório não se forma senão no momento em que a oferta é aceita. Para segunda corrente, a promessa de recompensa constitui negócio jurídico unilateral, que obriga aquele que emite a declaração de vontade desde o momento em que ela se torna pública, independentemente de qualquer aceitação.

A primeira teoria deve ser rejeitada; promessa de recompensa não é, em verdade, simples proposta de contrato, ela não é o primeiro passo de um contrato e formação; o promitente vincula-se obrigacionalmente ainda que o aceitante haja executado o trabalho desinteressadamente, sem ter sido aguilhoado pelo desejo de obter a recompensa prometida.

Esposou nosso Código a segunda teoria; a promessa de recompensa é obrigatória, por constituir aplicação resultante de declaração unilateral de vontade; forma-se o vínculo com a manifestação unilateral da vontade, posto que dirigida a pessoa ausente ou indeterminada. Ela tem fundamento ético: o respeito à palavra dada.

Estabelece, realmente, o Código Civil de 2002, em seu art. 854, que “aquele que, por anúncios públicos, se comprometer a recompensar, ou gratificar, alguém preencha certa condição, ou desempenhe certo serviço, contrai obrigação de cumprir o prometido”.

Sílvio Rodrigues², embora divirja com relação ao fundamento ético do respeito à palavra (para ele a obrigatoriedade da promessa de recompensa deriva do aspecto social, relativamente às pessoas a quem a promessa foi dirigida), também concorda que a promessa de recompensa é uma declaração unilateral de vontade, obrigando tão somente o promitente, senão vejamos:

I. O interesse da comunidade é melhor atendido quando se torna obrigatória a promessa, pois que ela pode provocar uma expectativa no meio social que não deve ser decepcionada impunemente. Quando alguém promete um prêmio a quem realizar certa obra, seu ato suscita, no meio dos especialistas e dos estudiosos, uma justa expectativa de ganhá-lo, conduzindo à

¹ Washington de Barros Monteiro, Carlos Alberto Dabus Maluf e Regina Beatriz Tavares da Silva, in Curso de Direito Civil, vol.5, Direito das Obrigações - 2ª parte, Saraiva, 39ª edição, São Paulo.

² Sílvio Rodrigues, in Direito Civil - dos contratos e das declarações unilaterais de vontade, vol.3, Ed. Saraiva, São Paulo, 21ª ed.

realização de trabalhos que ficariam sem objeto se a promessa não vinculasse o promitente.

II. Que o Código Civil desprezou a concepção contratual, para ver na promessa de recompensa uma obrigação que emerge da mera declaração unilateral de vontade, é circunstância que se verifica não só da colocação da matéria no Código, como do fato de o legislador atribuir direito à recompensa a quem quer que satisfaça a condição ou realize o serviço estipulado, ainda que não pelo interesse da promessa (Cód.Civ., art. 1.513,; cf. ainda, BEVILÁQUA, obs. Ao art. 152).

De modo que o promitente se obriga à prestação prometida ainda que o beneficiário não manifeste a intenção de reclamá-la; ainda que este satisfaça a condição sem almejar recompensa; e mais: ainda que ignore a promessa.

Assim, perfeitamente caracterizada a obrigação de premiar o cliente na promoção “Raia Agradece” como promessa de recompensa (e, portanto, declaração unilateral de vontade) não há como sustentar a existência de contrapartida, de contraprestação, do cliente, conforme sustentado pela recorrente.

A única obrigação derivada do programa é atribuível à própria recorrente, que tem o dever de premiar o cliente que atingir o volume de compras que autoriza a premiação.

Neste sentido, voto para negar provimento quanto à esta matéria.

(b) Perdas no recebimento de créditos. Data do vencimento.

A recorrente escriturou, no ano-calendário 2003, sob a rubrica *Despesas com Prejuízos com Cheques* (conta 3201504 – fls. 324 a 361) a importância de R\$ 475.143,51, resultante da contabilização de cheques de valores inferiores a R\$ 5.000,00. Permaneceu silente quando intimada (fl. 201) a esclarecer o procedimento adotado e apresentar documentos comprobatórios. Assim, a despesa foi glosada por descumprimento ao disposto nos artigos 249, inciso I, 251, parágrafo único, e 340, do RIR/1999, e art. 9º da Lei nº 9.430/1996.

Analisando a impugnação da recorrente, a DRJ reduziu o valor tributável de R\$475.143,51 para R\$471.143,51, considerando a dedutibilidade de R\$3.153,00 relativos a cheques que atendem as condições de dedutibilidade.

A recorrente, todavia, insurge-se contra a decisão da DRJ, porque esta reconheceu como marco para a contagem do prazo de 6 meses a data em que os cheques realmente foram apresentados para compensação (Data “Bom Para”) e não a data de emissão do cheque.

A recorrente alega em sua defesa que recebia aceitava os cheques pós-datados. Porém, afirma que a legislação comercial não reconhece sua validade.

De fato, de acordo com a legislação comercial, além do cheque ser uma ordem de pagamento à vista, nenhuma menção em contrário pode ser levada em consideração consoante prescreve o art. 32 da Lei do Cheque (Lei nº 7357), *verbis*:

Art . 32 O cheque é pagável à vista. Considera-se não-estrita qualquer menção em contrário. (grifo meu)

O art. 1º da referida Lei confirma esta prescrição ao estabelecer quais são os requisitos indispensáveis à validade do título como cheque, e neles elenca (inciso V) a data de emissão.

Art . 1º O cheque contém:

...

V - a indicação da data e do lugar de emissão;

Art . 2º O título, a que falte qualquer dos requisitos enumerados no artigo precedente não vale como cheque, salvo nos casos determinados a seguir:

I - na falta de indicação especial, é considerado lugar de pagamento o lugar designado junto ao nome do sacado; se designados vários lugares, o cheque é pagável no primeiro deles; não existindo qualquer indicação, o cheque é pagável no lugar de sua emissão;

II - não indicado o lugar de emissão, considera-se emitido o cheque no lugar indicado junto ao nome do emitente.

Buscou a Lei soluções para suprir lacuna quanto ao lugar do pagamento, mas jamais quanto à falta da data de emissão, dada sua importância no regime jurídico estabelecido para o título. Decorre daí que nem emitente, nem portador ficam protegidos pela adoção do costumeiro hábito de financiar o consumo por meio do recebimento de cheque pós-datado.

O emitente de cheque pós-datado, cuja segurança do depósito em data ulterior resida em postecipação da data de emissão ou mesmo tão somente na aposição do carimbo “bom para”, não pode resistir à apresentação do cheque, à data que desejar o portador (parágrafo único do art.32), devendo ter sempre fundos disponíveis ou sujeitar-se a protesto e ser responsabilizado (inclusive criminalmente) pela emissão sem fundos.

Art . 32 O cheque é pagável à vista. Considera-se não-estrita qualquer menção em contrário.

Parágrafo único - O cheque apresentado para pagamento antes do dia indicado como data de emissão é pagável no dia da apresentação. (grifo meu)

Por outro lado, não apresentado o cheque dentro de 30 dias (quando emitido na praça) ou 60 dias (quando emitido em outro lugar do país ou no exterior), contados da sua emissão, o portador perde não apenas o prazo de apresentação, como também o direito à ação de execução contra o emitente.

Art . 33 O cheque deve ser apresentado para pagamento, a contar do dia da emissão, no prazo de 30 (trinta) dias, quando

emitido no lugar onde houver de ser pago; e de 60 (sessenta) dias, quando emitido em outro lugar do País ou no exterior. (grifo meu)

Art. 59 Prescrevem em 6 (seis) meses, contados da expiração do prazo de apresentação, a ação que o art. 47 desta Lei assegura ao portador.

Art. 47 Pode o portador promover a execução do cheque:

I - contra o emitente e seu avalista;

§ 3º O portador que não apresentar o cheque em tempo hábil, ou não comprovar a recusa de pagamento pela forma indicada neste artigo, perde o direito de execução contra o emitente, se este tinha fundos disponíveis durante o prazo de apresentação e os deixou de ter, em razão de fato que não lhe seja imputável.

Assim, embora o pagamento parcelado tenha sido acordado entre empresa e cliente, visto sob o prisma do direito comercial, o pacto é *contra legem* e não resta amparado, não se lhe podendo atribuir efeito jurídico.

Sob o enfoque comercial a venda, assim realizada, é a vista.

A legislação tributária, por outro lado, adota como marco para caracterizar a perda no recebimento do crédito (art.9º, Lei nº 9.430/96) a data em que o crédito, por operação, considera-se vencido.

Tal data, vista pelo direito comercial, é a data seguinte à de emissão do cheque ou a data seguinte à da emissão do primeiro da relação.

Todavia, a empresa - que volitivamente adota esta política comercial *contrária à lei comercial* porque ela lhe favorece as vendas - sabe efetivamente que o crédito não está para ela vencido na data acima descrita, vez que a relação comercial que travou impede-lhe de exercer seus direitos de portador em sua completude. Assim, sabendo-se que o cliente lesado e o próprio mercado reagiriam prontamente a uma decisão que optasse pelo direito de apresentar imediatamente os cheques em seu poder, desconsiderando o pacto comercial firmado, está constrangida a cumpri-lo.

E tanto é verdade que sabe qual a data em que o crédito se encontra vencido que concretiza, no mundo jurídico, esta ciência, no momento em que credita a conta de ativo representativa do crédito e debita a conta de perda no recebimento de crédito.

Isto porque, em primeiro lugar, a contabilidade deve obedecer aos princípios da oportunidade (pelo qual o registro do patrimônio e de suas mutações deve ocorrer tempestivamente e ser íntegro) e competência (pelo qual o registro da receita e da despesa, e bem assim, de seus estornos, devem ser incluídos na apuração do resultado do período em que ocorrerem)³.

Assim, como a contabilidade é mantida para a entidade (postulado da entidade), e o que lhe interessa é a verdade comercial, deve o registro ser fiel à situação patrimonial que souber ser a mais íntegra. E, decerto, apresenta maior integridade para lhe

³ Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, in Manual de contabilidade das sociedades por ações, f.54, Atlas, 6ª Ed.

caracterizar o momento da perda aquele em que o cheque - depositado na data “bom para” - foi devolvido por insuficiência de fundos.

Desta forma, sabendo-se que adota o regime de competência para apurar seus resultados, o momento da perda é aquele em que teve seu título devolvido pelo sacado. Antes disso, qualquer outro lançamento, que considerasse qualquer outra data, seria mera elucubração.

Do ponto de vista tributário, o resultado do exercício será tão mais representativo do lucro efetivamente auferido quanto mais efetivo for o controle dos créditos lastreados em cheques sob poder da empresa, registradas as perdas quando efetivamente ocorridas e não conforme as datas de emissão dos cheques, pois estas certamente levarão a conclusões equivocadas quanto ao lucro ou perda no período.

Assim, o ponto fulcral é saber se deve ser acolhido o direito comercial ou o direito tributário.

A saída para esta questão também não prescinde da análise das provas acostadas. Assim, mesmo que o registro da data “bom para” seja feito por papeizinhos grampeados aos cheques – o que não é o caso dos autos, havendo possibilidade de se saber qual a data que eles apontavam como boa para apresentação, e sendo as provas documentais consistentes com a escrita contábil e fiscal, a data “bom para” deverá ser preferida para efeito de reconhecimento da perda no recebimento dos créditos, relativamente à data de emissão.

Especificamente, no que tange ao afastamento da legislação comercial, ele se justifica ao amparo do art. 118, I, do CTN, *verbis*:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

Assim, não é porque o contribuinte optou por praticar atos contrários à lei comercial que deixará de ter seu resultado apurado de acordo com a definição legal do fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Assim, deixo de acolher a alegação de erro na constituição do crédito por ter a autoridade considerado a data adotada pela própria recorrente para registrar a perda. Registro, ademais, que durante o procedimento fiscal, intimada a esclarecer o procedimento adotado e a apresentar os documentos comprobatórios, a recorrente se calou, conforme atesta a autoridade fiscal no termo de verificação fiscal nº 02 (fl.320). Assim, além disso, sua defesa, que envolve, inclusive, a rejeição de sua própria contabilidade - a qual foi objeto de pedido de esclarecimento por parte da autoridade - revela clara tentativa de manipular a verdade, para lograr o efeito processual desejado.

A empresa no ano-calendário de 2003 exercício de 2004 escriturou como despesas na conta 3201504 – Prejuízos c/ Cheques. A empresa foi intimada, doc. de fls. 169 / 169 em 16/8/2007, a esclarecer o procedimento adotado e apresentar os documentos comprobatórios. A fiscalizada ficou silente

Em virtude dos fatos estamos constituindo o crédito tributário devido cuja a base de cálculo é de **R\$ 475.143,51**.

A DRJ analisou a alegação da recorrente de que haveria vários cheques vencidos há mais de 06 meses que foram considerados na autuação, bem como as cópias de cheques apresentada, tendo exonerado apenas R\$3.153,00 relativos a cheques efetivamente vencidos há mais de 06 meses (contados de sua apresentação para compensação). Vejamos o que disse o acórdão recorrido:

27. A planilha a seguir consolida a análise das cópias dos cheques apresentados pela contribuinte.

28. Os cheques consignam, além de sua data de emissão, a data em que realmente foram apresentados para compensação (“Bom Para”); assim, podem ser considerados vencidos há mais de seis meses (art. 340, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RIR/1999), tendo como marco a data do fato gerador do lançamento ora discutido (31/12/2003), os cheques indicados em negrito, todos com valor inferior a R\$ 5.000,00 e que somam **R\$ 3.153,00**, sendo cabível a dedução deste valor da base de cálculo originalmente lançada (R\$ 475.143,51), que desta forma fica reduzida para R\$ 471.990,51.

PREJUÍZOS COM CHEQUES - CONTA 3201505								
VALORES PLEITEADOS PELA RECORRENTE COMO VENCIDOS HÁ MAIS DE 6 (SEIS) MESES (art. 340, § 1º, inciso II, alínea "a", do RIR/1999).								
Nº FOLH. PLAN. FISCAL.	DATA PLAN. FISCAL.	VALOR (R\$)	Nº CHEQUE	Nº BANCO	DATA CHEQUE	DATA "BOM PARA"	VENCTO 6 MESES	CÓPIA CHEQUE (FL.)
324	02/06/2003	495,76	300097	409	03/04/2003	03/05/2003	03/11/2003	609/610
325	03/07/2003	251,25	300018	409	23/05/2003	22/06/2003	22/12/2003	612/613
327	27/05/2003	294,16	1929	237	17/05/2003	16/06/2003	16/12/2003	615/616
327	05/03/2003	245,39	300590	409	28/01/2003	27/02/2003	27/08/2003	618/619
331	08/10/2003	351,09	850042	001	20/08/2003	19/09/2003	19/03/2004	621/622
338	16/05/2003	233,59	850005	001	25/03/2003	24/04/2003	24/10/2003	624/625
359	30/01/2003	231,83	900218	341	30/12/2002	19/01/2003	19/07/2003	627/628
356	30/01/2003	206,12	683395	341	29/11/2002	29/12/2002	29/06/2003	630/631
352	28/02/2003	224,81	300863	409	31/12/2002	30/01/2003	30/07/2003	633/634
344	23/05/2003	281,62	436495	341	23/03/2003	22/04/2003	22/10/2003	636/637
346	24/06/2003	250,00	850278	001	07/06/2003	07/06/2003	07/12/2003	639/640
347	25/03/2003	226,30	900086	104	11/02/2003	11/03/2003	11/09/2003	642/643
350	27/11/2003	455,48	1494	237	11/11/2003	11/11/2003	11/05/2004	645/646
350	28/02/2003	212,17	377573	341	21/01/2003	21/01/2003	21/07/2003	647/648
350	26/12/2003	209,68	669	353	14/11/2003	30/11/2003	30/05/2004	653/654
		3153,00						

Por fim, relativamente à alegação de que não foi considerada a postergação no pagamento (consoante artigos 247, § 2º, e 273 do RIR/1999, bem como Parecer Normativo nº 02/1996) vale dizer que a recorrente não esclareceu de forma indubitável que os créditos foram incluídos no resultado do ano-calendário de 2004, não havendo, assim, como se considerar os efeitos da postergação.

Neste ponto, reproduzo o quanto afirmado pela DRJ, argumentos com os quais alinho-me de forma congruente:

31. Neste tópico, esclareça-se que a contribuinte não deixou evidenciado, de forma precisa, que tais créditos, que ela nem mesmo quantifica, tenham sido incluídos no Resultado do ano-calendário 2004, com base no qual foi apurado o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL de 2004.

32. Portanto, não tendo o autuada se desincumbido do ônus de fazer prova da alegação de oferecimento à tributação, em 2004, de créditos vencidos há menos de 6 meses em 2003, não há como se admitir que tais valores tenham sido, de fato, submetidos à tributação do IRPJ e da CSLL em 2004.

33. Em consequência, inexistindo oferecimento à tributação em exercício posterior e, por decorrência, incorrendo o correspondente pagamento de tributo, resta afastada a hipótese de *postergação de pagamento*, tornando supérflua a discussão posta pela autuada, da necessidade de se aplicar ao caso o referido tratamento fiscal, consoante as diretrizes traçadas no Parecer Normativo nº 02/1996.

34. Acrescente-se que em consulta efetuada ao sistema IRPJ da RFB constatou-se que não houve pagamento de imposto na DIPJ AC 2004 (fls. 986 e 987).

35. Portanto, a análise efetuada pela fiscalização deve ser considerada parcialmente procedente, visto que está de acordo com as normas que regem a matéria, devendo ser adicionado ao Lucro Real a importância de R\$ 471.990,51, com a respectiva lavratura dos AI IRPJ e CSLL, como concretizado pela autuante.

Desta forma, mantenho a decisão recorrida quanto a esta matéria.

c) Prêmios a pagar

Segundo o Termo de Verificação Fiscal nº 04 (fls. 368 a 371 – ciência juntamente com o AI, em 31/03/2008 – fl. 371), a recorrente escriturou, no ano-calendário 2003, a título de Prêmios a Pagar (conta 2103104 – Planilha às fls. 372 a 382) e Provisão para Contingência da Cofins de dezembro/2003, os valores de R\$ 277.293,71 e R\$ 89,46, tendo deduzido indevidamente, da Apuração do Lucro Real, os citados valores de Provisão, procedimento incompatível com o que preconizam os artigos 249, inciso I, 251, parágrafo único, e 335, do RIR/1999.

De fato, nenhuma dúvida paira sobre a indedutibilidade de uma provisão assim constituída (art. 13, Lei nº 9.249/95). Todavia, sustenta a recorrente que o lançamento considerou equivocadamente como conta de provisão a conta de prêmios a pagar, que se caracteriza como conta de passivo, sendo debitada a medida que os prêmios vão sendo pagos.

Alega que não se trata de mera provisão, pois há um valor exato e determinado a ser pago, enquanto que as provisões se destinam a eventos futuros, incertos e estimados que podem ou não ocorrer.

A DRJ não acatou o argumento da recorrente, entendendo que

50. Compulsando-se a planilha acostada pela fiscalização (fls. 372 a 382), constata-se a existência de 18 lançamentos com histórico indicando tratar-se de valores concedidos a título de participação nos resultados da empresa (PLR).

51. Assim, tendo em vista que a citada participação depende da apuração do lucro da empresa, há incerteza em relação ao valor futuro a ser distribuído, o que descaracteriza a assertiva da dependente.

De fato, verificam-se os lançamentos tal qual narrados pelo acórdão recorrido, senão vejamos alguns, a título exemplificativo:

548.318,92	C	VR REF COMPLEMENTO DE PROVISAO DE PARTICIPACAO DE RESULTADOS DO 1. SEMESTRE/2003.....
548.258,08	C	PREMIOS 0608F008.....
57.460,71	C	42266;PART RES;PARTICIPACAO RESULTADOS DA EMPRESA;PARTICIPACAO NOS RESULTADOS.....
57.372,41	C	23798;16756 ;PARTICIPACAO NOS LUCROS - PREMIO 1 SEMESTRE F-198.....
52.711,97	C	42214;17211 ;DIFERENCA DE PLR 1º SEMESTRE F-33.....
52.617,10	C	42214;17217 ;DIFERENCA PLR 1º SEMESTRE F-103.....
52.544,44	C	42214;17216 ;DIFERENCA PLR 1º SEMESTRE F-92.....
52.464,16	C	42214;17220 ;DIFERENCA PLR 1º SEMESTRE F-91.....
52.363,80	C	42214;17218 ;DIFERENCA PREMIO 1º SEMESTRE F-91.....
52.362,69	C	42214;17219 ;DIFERENCA PLR 1º SEMESTRE F-77.....
52.261,03	C	42214;17215 ;DIFERENCA PLR 1º SEMESTRE F-76.....
52.220,66	C	42214;17214 ;DIFERENCA PLR 1º SEMESTRE F-67.....

Entendo que ao trilhar a linha argumentativa de que a conta de prêmios a pagar é conta de passivo, deveria a recorrente ter colacionado elementos que demonstrassem de forma inequívoca a certeza e liquidez dos valores provisionados e deduzidos do lucro real, o que não logrou fazer.

No que tange à alegação quanto ao efeito da postergação, mantenho o quanto decidido no item (a).

(d) Gastos com reparos de equipamentos

O Termo de Verificação Fiscal nº 03 (fls. 362 a 365 – ciência juntamente com o AI, em 31/03/2008 – fl. 365), também efetuou a glosa, no ano-calendário 2003, de Despesas com Manutenção de Equipamentos (conta 3201109 – Planilha à fl. 366) e Manutenção de Hardware (conta 3201110 – Planilha à fl. 367), nos valores de R\$ 7.195,80 e R\$ 37.504,48, respectivamente (obtidos excluindo-se os valores iguais ou inferiores a R\$ 326,61), deduzidos indevidamente da Apuração do Lucro Real bens de natureza permanente, em desacordo com o que determinam os artigos 249, inciso I, 251, parágrafo único, e 301, do RIR/1999.

A recorrente aduziu que o art. 346 do RIR/1999 preconiza que os gastos com reparo, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, destinados

a mantê-los em condições eficientes de operação, podem ser lançados como custo ou despesa operacional.

Segundo defende a recorrente, as peças adquiridas pela empresa são de uso cotidiano na manutenção e reparo de equipamentos, com finalidade única de mantê-los em condições eficientes de operação, e sem repercussão em aumento de vida útil superior a um ano, o que permitiu à empresa contabilizar tais dispêndios como despesa operacional.

Para ela, a fiscalização deduziu, sem maiores justificativas, que as peças adquiridas resultaram em aumento de vida útil dos equipamentos superior a um ano. Mas, analisando-se o histórico das contas manutenção de equipamentos e manutenção de hardware, constata-se nitidamente que os bens são de diminuto valor, o que não permitiria um incremento capaz de alterar significativamente a vida útil dos equipamentos.

Dentre as peças adquiridas encontram-se Fontes Chaveadas, Fontes FX250, Cabos de scanner, Fontes AT 300W, Fitas DAT/DLT/DDS3, Cabo de rede, Baterias, Termômetro, Teclados e Relógio de ponto, não sendo razoável que tais peças, em virtude de sua simplicidade, ensejem alteração de vida útil. Trata-se de material destinado à manutenção e conservação, sendo, quando muito, peças de reposição.

A DRJ manteve o lançamento, pois entendeu que todos os valores, no caso dos autos, são superiores ao limite previsto na legislação (R\$326,61). Desta forma, entendeu que a questão encontra fulcro no art. 301 do RIR/99 e não no art. 346. Além disso, os bens indicados nas planilhas elaboradas pela fiscalização (fls.366/367) indicam peças que sugerem vida útil acima de um ano (Fontes Chaveadas, Fontes FX250, Cabos de scanner, Fontes AT 300W, Fitas DAT/DLT/DDS3, Cabo de rede, Baterias, Termômetro, Teclados e Relógio de ponto).

Neste ponto, divirjo do acórdão recorrido. Fica para mim evidente que os materiais indicados nas planilhas acima destacados, com exceção do relógio de ponto e termômetro (fontes, cabos, fitas DAT, cabos, baterias, teclados) caracterizam-se não como bens de capital principais, mas como partes e peças de outros bens. Desta forma, não poderia ser-lhes aplicado o art. 301 do RIR/99, já que há legislação específica para prescrever dedutibilidade de partes e peças (art. 346, RIR/99), *verbis*:

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Desta forma, caberia à fiscalização a prova do aumento da vida útil, já que – conforme alegado pela recorrente – tal aumento não se presume; deve ser demonstrado. O auto de infração, por sua vez, simplesmente efetua a glosa, pelo valor total de tais aquisições acima do limite mínimo, sem fazer qualquer ressalva ao aumento de vida útil. Aliás, sequer demonstra a relação das partes e peças adquiridas com o bem ativado que as recebeu, o que deveria ter sido feito na investigação procedida.

Desta forma, sou pelo provimento do recurso neste item.

(e) Saldo Negativo de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2003

A recorrente afirma que no ano-calendário da autuação (2003) apurou saldo negativo de IRPJ e CSLL e entende que tais saldos deveriam absorver o valor dos tributos apurados.

A DRJ negou a compensação pleiteada, asseverando que os referidos saldos negativos já foram objeto de PERDCOMP específica.

A recorrente argumenta que os referidos PERDCOMP ainda não foram julgados, entendendo que devam, então, ser considerados.

Ora, não há como aceitar o pleito da recorrente. Se já foi pleiteada a restituição/compensação dos saldos negativos na via procedimental administrativa correta (por meio de PERDCOMP) não há qualquer razão para que seja neste processo efetuada nova compensação, que tão somente tumultuaria a análise do pedido já feito. Além disso, a homologação da compensação de saldo negativo é sujeita a uma série de verificações que não poderiam ser aqui feitas, posto que são da competência da Delegacia da Receita Federal de domicílio do contribuinte.

Assim, voto para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir do lançamento a glosa relativa a despesas com reparos de equipamentos.

Eduardo de Andrade - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr.

Coma devida vênia do ilustre relator, divirjo do voto proferido em duas questões, quais sejam, as relativas a despesas com brindes e perdas no recebimento de crédito, pelas razões que passo a expor.

DESPESAS COM BRINDES

A Receita Federal firmou o entendimento, no Parecer Normativo 15/76, que despesas com brindes seriam dedutíveis quando fossem bens de diminuto valor e diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa. Assim, despesas com brindes não seriam dedutíveis quando se tratassem de bens de elevado valor – o que por si só já pode sinalizar um desvio da atividade empresarial – ou quando desvinculado da atividade, como, por exemplo, bens que não tivessem qualquer função de promover a empresa, constituindo-se assim, em ambos os casos, mera liberalidade por parte do doador.

Posteriormente, com a edição da Lei 9.249/95, o art. 13, VII, veio dispor expressamente que não seriam dedutíveis as despesas com brindes. No entanto, a referida lei não definiu o que seria considerado brinde, de tal sorte que entendo que ela não alterou o que já estava definido no Parecer Normativo 15/76. Aliás, esse também foi o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação exarada na Solução de Consulta 04/2001, cuja a ementa assim dispõe:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 4, DE 28 DE SETEMBRO DE 2001
DOU 05.10.2001

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: DESPESAS DE PROPAGANDA. Os gastos com a aquisição e distribuição de objetos, desde que de diminuto valor e diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa, poderão ser deduzidos a título de despesas de propaganda para efeitos da apuração da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 299 e 366 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 e Parecer Normativo CST 15/76.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: DESPESAS DE PROPAGANDA. Os gastos com a aquisição e distribuição de objetos, desde que de diminuto valor e diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa, poderão ser deduzidos a título de despesas de propaganda para efeitos de lucro real.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 299 e 366 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 e Parecer Normativo CST 15/76.

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Coordenadora-Geral Substituta

Ora, estamos aqui a tratar de CD (de músicas) que veicula, na sua capa, propaganda da marca “Raia”, ou seja, tem a função de fixar o nome da empresa comercial entre a sua clientela. Além disso, tais CDs só eram distribuídos para os clientes que efetuassem um determinado volume de compras, o que objetivava a fidelização da clientela e a captação de novos clientes, logo, não se pode alegar que tais despesas não tenham relação direta com a atividade de uma empresa comercial.

Ademais, o próprio caput do art. 13 da Lei 9.249/95, já deixa claro que o ali estabelecido deve ser conjugado com o art. 47 da Lei 4.506/64, razão pela qual não vejo como sustentar que as despesas em tela não sejam necessárias para a manutenção da fonte produtora da renda, pois é vital para qualquer empresa mercantil promover as suas vendas e fixar a sua marca entre a clientela.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO

Com relação a perda no recebimento de crédito, entendo que se equivocou a Fiscalização e a decisão recorrida quando entendeu como *dies a quo* do prazo estabelecido na alínea “a” do inciso II do art. 9º da Lei 9.249/95 a data em que os cheques realmente foram apresentados para compensação (Data “Bom Para”) e não a data de emissão do cheque. Ora, o referido dispositivo legal fala em 6 meses do vencimento, sendo o cheque uma ordem de pagamento à vista, o *dies a quo* do referido prazo de seis meses é a data de sua emissão.

O pacto adjeto estabelecido entre o emitente e o beneficiário, para fixação de uma data de apresentação do cheque, vulgarmente conhecida como “Data Bom Para”, não tem o condão de alterar a data de vencimento do título, tanto que pode ser simplesmente ignorada pelo banco sacado. Nesse sentido, vale lembrar o que sustentou a Ministra Nancy Andrighi, ao julgar o Resp 1.068.513/DF, *in verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE EXECUÇÃO. TÍTULO DE CRÉDITO. CHEQUE PÓS-DATADO. OMISSÃO. FUNDAMENTAÇÃO. AUSENTE.

DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO. SIMILITUDE FÁTICA NÃO DEMONSTRADA. PRESCRIÇÃO DA AÇÃO EXECUTIVA. DATA CONSIGNADA NA CÁRTULA.

1. A ausência de fundamentação ou a sua deficiência implica o não conhecimento do recurso quanto ao tema.

2. O dissídio jurisprudencial deve ser comprovado mediante o cotejo analítico entre acórdãos que versem sobre situações fáticas idênticas

3. Ainda que a emissão de cheques pós-datados seja prática costumeira, não encontra previsão legal. Admitir-se que do acordo extracartular decorra a dilação do prazo prescricional, importaria na alteração da natureza do cheque como ordem de pagamento à vista e na infringência do art. 192 do CC, além de violação dos princípios da literalidade e abstração. Precedentes.

4. O termo inicial de contagem do prazo prescricional da ação de execução do cheque pelo beneficiário é de 6 (seis) meses, prevalecendo, para fins de contagem do prazo prescricional de cheque pós-datado, a data nele regularmente consignada, ou seja, aquela oposta no espaço reservado para a data de emissão.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e nessa parte não provido.” **[grifo nosso]**

Dessa forma, divirjo do Relator quando sustenta que existam duas datas de vencimento para o mesmo crédito: uma definida pelo Direito Tributário, data pactuada no acordo extracartular; e outra de acordo com o Direito Comercial, data de emissão do cheque. Na verdade, a data de vencimento do crédito é a data de emissão do cheque, mesmo porque o crédito só decorre dele e não do pacto adjeto (ou acordo extracartular, na dicção da Ministra Nancy Andrighi). O pacto adjeto constitui apenas uma obrigação de não-fazer para o beneficiário do cheque, ou seja, de não-apresentar o cheque antes de determinada data, tanto

Processo nº 19515.001156/2008-00
Acórdão n.º **1302-001.064**

S1-C3T2
Fl. 1.095

que, se descumprida tal cláusula, nada altera o direito do beneficiário ao crédito constituído no cheque, pois a questão se resolverá em perdas e danos.

Por essas razões, entendo equivocado o lançamento que, para fins do disposto na alínea “a” do inciso II do art. 9º da Lei 9.249/95, não considerou como data de vencimento dos créditos a data de emissão dos respectivos cheques, mas a ‘Data Bom Para’. Logo, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Alberto Pinto Souza Junior – Redator Designado.