



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.001555/2006-09
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.614 – 1ª Turma
Sessão de 6 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AVON COSMÉTICOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/03/2001, 30/04/2001, 30/06/2001, 31/12/2001

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial quando não demonstrada a divergência interpretativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001

DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CAMPANHA DE VENDAS E PROPAGANDA.

São dedutíveis as despesas com a aquisição de material de campanha de vendas e de propaganda de novos produtos, como folders, panfletos e revistas entregues às revendedoras, com informações destinadas, em última instância, ao auferimento de receitas. Tal aspecto ressalta o caráter de necessidade desses dispêndios para a fonte produtora de rendimentos angariar recursos que se incorporam ao próprio patrimônio.

DESPESAS COM AMOSTRAS. EXIGÊNCIA DE CPF NA NOTA FISCAL. DEDUTIBILIDADE. ARTIGO 36, V, RIR/99.

O texto do artigo 366, § 2º, do RIR/99 é incompatível com a interpretação que amplifica o sentido dado pela semântica, de tal forma a permitir que o Fisco imponha ao particular exigência de CPF na nota fiscal, como requisito de dedutibilidade da despesa com amostras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto às matérias (i) despesas com literatura de

programas de incentivos, (ii) despesas com amostra e (iii) despesas motv/consumidor; e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes de Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela PGFN em face do acórdão nº 1301-001.305, à efls. 11.885 e seguintes, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001

Ementa:IRPJ DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. CONDIÇÕES.

As despesas com viagens, incentivo às vendas, propaganda, amostras e etc., oferecidas pela empresa aos seus funcionários, a título de reconhecimento e incentivo, pelo cumprimento de metas de vendas, representam gastos normais e usuais na atividade comercial. Sua dedutibilidade, todavia, está condicionada a que a empresa identifique, claramente, os beneficiários dos prêmios, bem como sua comprovação documental e contábil.

ADMISSÃO DE DOCUMENTOS ACOSTADOS EXTEMPORANEAMENTE. COMPLEMENTAÇÃO DE PROVAS TIDAS POR INSUFICIENTES.

Na situação em que os demonstrativos acostados aos autos com a impugnação foram considerados insuficientes para provar a alegação, inclusive por falta de clareza, podem ser admitidos em fase recursal novos demonstrativos e/ou outros documentos com maiores detalhes e esclarecimentos, com o objetivo de complementar a prova anterior e tempestivamente apresentada. As regras da preclusão processual devem ser temperadas com o princípio da verdade material."

No julgamento do Recurso de Ofício, a Turma *a quo* manteve a decisão da DRJ que anulou os lançamentos relativos aos dois primeiros trimestres do ano-calendário de 2001, acolhendo as razões de decidir da primeira instância, expostas desse modo:

"No presente caso, os autos de infração de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2001, foram lançados na forma do lucro real trimestral, opção esta, exercida pelo contribuinte na DIPJ/2002 entregue. Portanto, os fatos geradores do

IRPJ e CSLL ocorreram em 31/03/2001 (1º trimestre), 30/06/2001 (2º trimestre), 30/09/2001 (3º trimestre) e 31/12/2001 (4º trimestre).

O contribuinte já havia efetuado pagamentos antecipados no período, conforme se constata em pesquisa no sistema SINAL 08 (fls. 11457 a 11465). Portanto, restando caracterizada a ocorrência de pagamento, tem-se que o prazo máximo para se efetuar o lançamento de ofício relativamente aos fatos geradores ocorridos nesse período seria aquele fixado pela regra contida no § 4º do art. 150 do CTN.

Como o contribuinte tomou ciência destes lançamentos em 31/08/2006 (fl. 181), os fatos geradores ocorridos em 31/03/2001 (1º trimestre/2001) e 30/06/2001 (2º /trimestre/2001) já se encontravam atingidos pela decadência, cabendo aqui a sua exoneração."

No julgamento do Recurso Voluntário, o voto condutor do acórdão recorrido adotou os seguintes fundamentos, quanto às matérias que foram admitidas, no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial:

1) despesas com conferência de Natal - compulsando a cópia do razão anexada e extensa documentação, verificou-se que, durante o ano-calendário de 2001, foram pagas e reembolsadas inúmeras despesas, tais como hotéis, viagens, restaurante, etc., acolhidas "dentro da razoabilidade pelo tipo da atividade praticada pela empresa." Dessa forma, entendeu-se que eram despesas necessárias ao tipo de atividade praticada pela recorrente, exonerando-se o sujeito passivo no tocante aos itens 310, 93 e 311 lançados como mantidos no demonstrativo de efls. 11.066/11.067;

2) programa de incentivos e literatura de programas de incentivos/Clube das Estrelas - considerou-se que as "despesas referenciadas nas contas 56250010 (Programa de Incentivos) e 56250011 (Literatura Programa de Incentivos) são necessárias ao tipo de atividade praticada pela recorrida", assim como as despesas relativas à conta 56250014 Clube das Estrelas, relacionadas nos itens 150, 363, 368, 379, 391, 376, 396, 375, 380, 410, 367, 370, 371, 393 e 436 do demonstrativo às efls. 11.066/11.068;

3) despesa com amostras (conta 58670010) e despesa mtv/consumidor (conta 56450010) - assentou-se a que são despesas necessárias e que atendem ao artigo 366, inciso V, do RIR/99.

A PGFN opôs Embargos de Declaração, os quais foram rejeitados às efls. 16.278 e seguintes. Despacho de Encaminhamento à PGFN no dia 27/07/2015, à efl. 16.282. Recurso Especial da PGFN interposto no dia 06/08/2015, conforme efl. 16.306. Nessa oportunidade:

1) para demonstrar a divergência em relação à decadência, a recorrente transcreveu parte da fundamentação do acórdão ofertado como paradigma nº 2301-01.568 , *verbis*:

"Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no

art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública — "considera-se homologado" é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco "se tenha pronunciado". A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão "pronunciado" não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, "emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente". **Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o § 4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do caput do mesmo artigo** que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão "pronunciado". Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável." (destaques do original)

Para sustentar a divergência, expôs-se que a "1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, ao analisar a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, firmou o entendimento de que, segundo a literalidade do artigo 150, § 4º, a fiscalização tem o prazo de cinco para se pronunciar sobre o pagamento antecipado, a partir da ocorrência do fato gerador. Sob tal perspectiva, o aludido órgão julgador deixou clara sua posição de que o pronunciamento em questão ocorre quando a Administração Tributária **inicia a fiscalização**, ou seja, uma vez **iniciado o procedimento fiscal** em face do contribuinte antes do prazo legal de cinco anos, não se opera a decadência. Assim, diante da tese firmada na decisão paradigma, ficou patente a divergência sobre a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, porquanto o acórdão recorrido considerou a **ciência do lançamento** como o pronunciamento tratado na norma referida, levando-o a declarar a decadência do IRPJ/CSLL apurados no primeiro e segundo trimestre de 2001" (destaques do original);

2) para demonstrar a divergência em relação às despesas com conferência de Natal, aludiu-se ao acórdão nº 1802-001.678, que tem a seguinte ementa:

"DESPESAS COM FESTAS DE CONFRATERNIZAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE. Despesas incorridas com a realização

de festa de confraternização de fim de ano dos funcionários não se enquadram na definição de despesas necessárias, estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL"

3) para demonstrar a divergência em relação às despesas com programa de incentivos e literatura de programas de incentivos/clube das estrelas, referiu-se ao acórdão nº 1103-00.638, no qual restou consignado que "as despesas com brindes (anexos 15 e 16), desde que atendam a um critério de razoabilidade, são necessárias à atividade empresarial como instrumento de divulgação tanto da empresa como dos seus produtos e deveriam ser dedutíveis na apuração do lucro real. Contudo, não foi essa a orientação adotada pelo legislador quando da elaboração do artigo 13, VII, da Lei 9.249/95, que assim dispõe: [...] Como se pode perceber, as despesas com brindes não são dedutíveis na apuração do lucro real por disposição expressa de lei";

4) para demonstrar a divergência em relação às despesas com amostras/mtv consumidor, referiu-se ao acórdão nº 105-14.146, salientando-se que a Turma *a quo* manifestara-se no sentido de desconsiderar a indedutibilidade das despesas supramencionadas, tendo em conta que "a simples falta de indicação do CPF das revendedoras não motiva a glosa efetuada", ao passo a ementa do acórdão paradigma por si só revela que "a dedutibilidade, como despesas operacionais, de dispêndios com propaganda efetivamente suportados pela pessoa jurídica, se sujeita à comprovação de que a empresa beneficiada esteja registrada no CNPJ e mantenha escrituração regular, a permitir a verificação do correspondente registro das receitas."

No mérito, a PGFN alegou o que segue:

a) segundo a inteligência do artigo 150 do CTN, "qualquer manifestação da Fiscalização, como o início da ação fiscal pela ciência do MPF ao sujeito passivo, é suficiente para se evitar a homologação tácita. Nessa ordem de ideias, a decadência somente alcança os fatos geradores anteriores ao quinquênio contado a partir da data em que o contribuinte é cientificado do MPF. No presente caso, como o sujeito passivo tomou ciência do MPF (Mandado de Procedimento Fiscal) em 28/04/2005, conforme consta às fls. 01, não foram (sic) alcançados pela decadência nenhum dos tributos apurados em 2001. Sendo assim, o acórdão recorrido merece ser reformado no sentido de aplicar o entendimento firmado no paradigma, que empreendeu melhor interpretação à regra consubstanciada no art. 150, § 4º do CTN, na contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação";

b) no que concerne às despesas com conferência de Natal: "não há como se admitir como correta a conclusão a que chegou o r. acórdão recorrido, ao considerar dedutível a despesa com festas de conferências de natal, vez que revestida de puro caráter de liberalidade, e não de essencialidade à percepção de receita pelo contribuinte";

c) no que diz respeito às despesas com programa de incentivos e literatura de programas de incentivos/clube das estrelas: de acordo com Parecer Normativo CST nº 15/76 e diante da inexistência de norma específica à época de sua edição, as despesas com brindes eram dedutíveis se de pequeno valor, e, ainda, se apresentassem índice moderado em relação à receita bruta da empresa. Contudo, posteriormente, foi editada a Lei nº 9.249/1995, que vedou expressamente a dedução de brindes;

d) quanto às despesa com amostras e mtv/consumidor: a Fiscalização demonstrou que não foram atendidos os requisitos previstos no artigo 366 do RIR/99. Por

exemplo, a distribuição das amostras não foi contabilizada pelo preço de custo real, ocorreu emissão de notas fiscais irregulares, na medida em que não constava o CPF das revendedoras, etc."

Ao final, requereu-se o conhecimento e o provimento do presente recurso, para que seja reformada a decisão recorrida, nesses pontos.

O sujeito passivo foi intimado a apresentar contrarrazões no dia 15/12/2016, às efls. 16.383/16.384. Contrarrazões apresentadas no dia 30/12/2016, à efl. 16.385. Nessa oportunidade, alegou-se o seguinte:

a) o acórdão paradigma tratou da hipótese em concreto de uma pessoa jurídica que (i) não efetuou qualquer recolhimento aos cofres públicos de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados, e (ii) que ainda não havia cumprido a respectiva obrigação acessória de entrega de GFIPs. Nessas circunstâncias, o voto condutor do aresto paradigma concluiu que, naquela situação, houve dolo, o que, pela literalidade do § 4º do artigo 150 do CTN, desloca objetivamente a contagem do prazo decadencial para a regra do artigo 173, I, do mesmo Código;

b) a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, ao examinar a admissibilidade sobre a questão de decadência levantada no Recurso Especial da PGFN, às efls. 16.314/16.315, não a acolheu, pois o trecho do voto condutor do acórdão paradigma expressa franca discordância em relação à posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) declarada no REsp nº 973.733;

c) a PGFN, então, opôs agravo, o qual restou acolhido, permitindo a reabertura da discussão quanto à decadência, sob alegação de que o REsp nº 973.733-SC não havia tratado especialmente sobre o "pronunciamento" usado no artigo 150, § 4º, do CTN;

d) no julgamento do REsp nº 973.733-SC, o STJ não manifestou que o lançamento interromperia a contagem decadencial do artigo 150 do CTN. O que fez o STJ, ao julgar o REsp nº 973.733, foi proferir uma regra objetiva que não permite "brechas" para suportar a hipótese indicada pela recorrente sobre a interrupção do prazo decadencial, afinal prazo de decadência não se interrompe, por definição;

e) pelo REsp nº 973.733, consignou-se expressamente que o prazo decadencial para lançamento por homologação com pagamento (mesmo que parcial) é quinquenal, contado a partir do fato gerador;

f) o que deve ficar claro é o entendimento de que, consoante o decidido no REsp nº 973.733, apenas o lançamento pode interromper o prazo decadencial, já que o ordenamento não prevê outro modo de desencadear tal interrupção, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação e com recolhimento antecipado, tal como sugerido no acórdão paradigma;

g) no mérito, a PGFN sustenta que a interpretação do artigo 150, § 4º do CTN deveria ter sido distinta daquela que fora implementada na decisão recorrida, uma vez que, sob sua perspectiva, o conceito "pronunciamento" contido no referido parágrafo 4º corresponderia à data do início da fiscalização, e não ao dia no qual é efetuado o lançamento de ofício;

h) a CSRF já confirmou o entendimento de que o prazo decadencial, nos casos de regidos pelo artigo 150, § 4,º do CTN, deverá ser contado a partir do fato gerador, sendo interrompido apenas por notificação de lançamento;

i) no caso concreto, houve recolhimentos antecipados do sujeito passivo;

j) quanto às despesas ora em debate, é preciso que os seguintes aspectos sejam considerados:

1) a recorrida tem como objeto social comércio, distribuição, importação e exportação de cosméticos de qualquer forma ou tipo, incluindo perfumarias, produtos de higiene e toucador, que são comercializados exclusivamente por pessoas físicas autônomas, as chamadas revendedoras, que, por sua vez, levam tais produtos aos ditos consumidores finais/usuários;

2) essas revendedoras, varejistas autônomas dos produtos Avon, não são empregadas da recorrida. Elas exercem uma atividade comercial autônoma, independente, adquirindo produtos da Avon para posterior revenda aos usuários finais, auferindo lucro;

3) os sistemas de coleta de pedidos e de faturamento da Avon Cosméticos são incomparáveis, em razão da quantidade de itens separados e expedidos (3.000.000 unidades por dia) e cerca de 60.000 notas fiscais faturadas por dia com seus respectivos boletos de cobrança bancária para as revendedoras, o que equivale a dizer que foram emitidas no ano fiscalizado (2001) cerca de 20 milhões de notas fiscais;

4) em cada uma das caixas expedidas às revendedoras, são enviados não apenas os produtos encomendados/comprados, mas também panfletos ("flyers") que informam sobre novos lançamentos, promoções, etc, assim como amostras de produtos, as quais são distribuídas gratuitamente às revendedoras para que sejam, por sua vez, utilizadas muitas vezes por elas mesmas a fim de conhecerem a fundo o produto, para melhor divulgação ou entregas às potenciais consumidoras finais;

5) os pedidos das revendedoras, em uma cada das campanhas no ano (cerca de 13), são feitos com os dados dos produtos de cada "catálogo periódico" (ou folder, panfleto, livretos ou simplesmente, literatura das 13 campanhas de venda). Exatamente por meio desses folders/livretos, onde constam os produtos a serem revendidos, as revendedoras apresentam, na maioria das vezes, o leque de produtos passíveis de venda para as consumidoras finais;

6) a recorrida mantém um grupo de colaboradores que cuidam das cinco regiões do país e buscam sempre angariar mais pessoas para serem revendedoras autônomas;

7) as estratégias de motivação tradicionalmente utilizadas pela recorrida, para as revendedoras autônomas realizarem o maior número possível de vendas, não se suportam apenas nos lucros que elas obterão nas vendas, mas também, e de forma relevante, de bonificações, consistentes em premiações de diferentes tipos, concedidas no âmbito de planos de incentivo, que prevêem metas a serem atingidas. Em outras palavras, claramente trata-se de despesa para incremento de vendas;

8) as melhores revendedoras autônomas (ou seja, aquelas que têm maiores volumes de vendas) fazem parte do chamado "Clube das Estrelas", e recebem, por isso, uma atenção maior, quanto a treinamentos e incentivos para vendas;

9) o artigo 299, § 2º, do RIR/99 estabelece, ao tratar do conceito de despesas operacionais/necessárias, que "as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa";

10) conforme o esclarecido acima, a recorrida atua em ramo de atividades especialíssimo, sendo seu processo de comercialização de produtos muito peculiar, sobretudo pelo fato de sua rede de distribuição consistir, unicamente, em pessoas físicas que funcionam como revendedoras autônomas, não se valendo de lojas ou outras pessoas jurídicas para tanto. Consequentemente, é imprescindível que as características particulares de seu tipo de atividade e operação sejam consideradas, ao se verificar a necessidade de suas despesas. Isso porque muitos de seus dispêndios poderiam ser considerados indedutíveis, se incorridos por pessoas jurídicas atuantes em outros ramos, mas, se consideradas as peculiaridades da recorrida, conclui-se, de plano, serem absolutamente imprescindíveis para a continuidade de suas operações;

11) no que concerne à alegação da PGFN, no sentido de que as despesas realizadas pela recorrida a título de "Conferência de Natal" não seriam dedutíveis, cumpre esclarecer que a tese ventilada no Recurso Especial não corresponde à realidade empresarial da recorrida. Em primeiro lugar, cabe destacar que a autuação objeto do acórdão paradigma (Ferreira International Ltda) pertence ao ramo de processamento de carne bovina e com forma de comercialização totalmente distinta da recorrida. Em segundo, porque o dispêndio informado no caso do paradigma versa sobre festa de confraternização dos empregados, ao final do ano, o que é totalmente distinto do caso da recorrida. A chamada "Conferência de Natal" é o evento comercial da recorrida mais importante no ano, cujo objetivo é o incremento de vendas na época do Natal;

12) importa esclarecer que tal evento ("Conferência de Natal") é realizado em agosto (não em dezembro), com vistas a informar às Gerentes de Setor - que posteriormente treinarão as revendedoras - a respeito dos produtos que serão vendidos durante o período de Natal;

13) para tanto, nesse evento, usualmente são realizadas diversas apresentações de produtos às Gerentes de Setor, além de palestras sobre estratégias de marketing, mas também atividades recreativas e de premiação de colaboradores que atingiram certas metas de produtividade etc. Todos esses eventos têm o único objetivo de estimular o comparecimento de todas as Gerentes de Setor e, com isso, proporcionar o melhor treinamento para que as vendas sejam de fato incrementadas;

14) 700 participantes estiveram no evento em questão, com duração de uma semana inteira. Em vista disso, já está completamente descartada a possibilidade de sua realização em sua sede, uma vez que a estrutura fabril e comercial da recorrida precisaria continuar funcionando durante toda a semana do evento, o que não seria possível com a confluência de mais de 700 pessoas diariamente até tal local. Ademais, vale lembrar que a maioria dos hotéis de qualquer capital brasileira também não tem porte suficiente para suportar um evento de uma semana para 700 pessoas;

15) no tocante às despesas com "programa de incentivos e literatura de incentivos/clube estrela, a PGFN alega serem indedutíveis as despesas com brindes, ao passo que a decisão recorrida entende que, de acordo com o tipo de atividade desenvolvida pela recorrida, a premiação (não brindes) tem o caráter de contrapartida para as revendedoras que atingiram determinadas metas de venda, o que possibilita a dedução;

16) tais contas fazem referência a gastos de todas as viagens, produtos e literatura concedidos como prêmio a revendedoras e a Gerência de Vendas da Avon, que tenham preenchido certos requisitos estipulados (metas de vendas);

17) essas premiações funcionam como um programa de fidelidade: a cada R\$ 1,00 vendido, a revendedora ganha um ponto em tal programa e, ao final, pode trocar seus pontos por prêmios diversos, sendo que cada prêmio já tem a quantidade de pontos para seu recebimento predefinido;

18) o programa de incentivo mais relevante é denominado de "Clube das Estrelas", que funciona de forma similar ao acima comentado. Porém, as revendedoras desse "Clube" são grandes empreendedoras e mantêm um enorme volume de vendas, de forma que a premiação (via pontos) é mais atrativa do que a de outros programas, visando a impulsionar as vendas desse grupo seletivo e mais rentável;

19) vale ressaltar que essa despesa, reconhecida como dedutível, pelo acórdão ora recorrido, não é um brinde, como dito no paradigma. Trata-se de despesa com premiação de colaboradores que atingiram metas de vendas. Portanto, como forma de premiação, é inadequada a aplicação da regra do artigo 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/1995, que tornou indedutíveis as despesas com "simples" brindes;

20) os incentivos do "Clube das Estrelas" consistem em prêmios mais vultosos, como carros e viagens, uma vez que premia revendedoras exemplares, que atingem altos volumes de produtos revendidos;

21) relembra a recorrida que, já na própria DRJ/SPO I, reconhece-se que este tipo de despesa é plenamente dedutível e que, em razão de sua natureza, a glosa de diversos itens relacionados ao Clube das Estrelas foi cancelada no CARF unicamente em decorrência do fato de existir documentação suporte considerada suficiente, pela Turma *a quo*;

22) quanto à literatura de programa de incentivo, a recorrida explica que tal despesa faz referência a todo o conjunto de folders e panfletos entregues às revendedoras, contendo a explicação das novas campanhas de venda e os detalhes dos produtos que integram tais campanhas. Ou seja, trata-se da principal ferramenta de trabalho destas revendedoras, visto que a recorrida não possui lojas físicas;

23) essas despesas são diretamente vinculadas à estrutura de vendas da recorrida e à geração de suas receitas tributáveis. Além disso, não estão compreendidas no acórdão utilizado como paradigma para a divergência ora analisada, até porque a PGFN não apresentou qualquer paradigma específico para esse dispêndio, que não diz respeito a premiação ou a supostos brindes, mas, sim, a folders/panfletos onde constam os produtos da Avon para vendas em cada campanha do ano;

24) quanto às despesas com amostras/motiv cons, nelas estão incluídos os gastos com mercadorias embaladas como amostras ou, ocasionalmente, em tamanho regular, a serem fornecidas às revendedoras, para a promoção de algum produto;

25) as amostras, como já relatado no Recurso Voluntário, consistem na efetiva vitrine da Avon, que não possui lojas físicas. Somente por meio dessas amostras, juntamente com os folders/folhetos (catálogos), as revendedoras e o consumidor final podem conhecer e

experimentar os produtos da Avon. Trata-se, portanto, de essencial meio para o sucesso de vendas da recorrida;

26) a PGFN, em seu Recurso Especial, afirmou que tais despesas não atendem às específicas normas de regência dispostas no artigo 366 do RIR/99, que versa sobre as condições para dedução das despesas com propaganda (incluindo, gastos com amostras). Todavia, a divergência levantada, e acolhida pelo Despacho de Admissibilidade do Recurso, considerou exclusivamente o fato de inexistir, na nota fiscal relativa às amostras concedidas às revendedoras (pessoas físicas), o CPF dessas varejistas. Isso porque, no acórdão utilizado como paradigma, há a desconsideração da dedutibilidade de despesa com propaganda paga à pessoa jurídica, quando de sua nota fiscal não constar CNPJ;

27) impende ter em vista que a glosa dessas despesas decorreu de um trabalho de amostragem de um único mês e de um único produto, quando foram identificadas, em tal amostragem, notas fiscais com o nome da revendedora (pessoa física) mas sem seu CPF;

28) no voto acórdão ora recorrido constou que a simples falta da indicação do CPF das revendedoras nas notas fiscais não seria motivo suficiente para a manutenção da glosa, de forma que a parcela do lançamento correspondente foi cancelada;

29) pela leitura do artigo 366 do RIR/99, usado no Recurso Especial da PGFN, verifica-se que a obrigatoriedade expressa em lei da inclusão de CNPJ, no caso de nota fiscal emitida à pessoa jurídica, é "indispensável" para a dedutibilidade. Todavia, tal dispositivo não impõe tal obrigação para notas fiscais emitidas em favor de pessoas físicas;

30) nesse sentido, a recorrida entende que a divergência apontada não procede, para o seu caso concreto, pois o referido artigo 366 só impõe esta condição expressa para beneficiários de amostras que sejam pessoas jurídicas.

Ao fim, postulou-se o não conhecimento do Recurso Especial da PGFN, quanto à divergência relacionada com a decadência, haja vista a demonstração da ausência, tanto de pressuposto regimental (isto é, de um paradigma válido), como de interesse e/ou utilidade recursal, tendo em conta a reprodução obrigatória, pela CSRF, da decisão proferida pelo STJ, no julgamento do REsp nº 973.733/SC.

No mérito, suplicou-se o desprovimento ao Recurso Especial, de tal modo a se preservar integralmente o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

O presente Recurso Especial foi interposto no prazo regimental. Todavia, a admissibilidade a esta instância está subordinada a outros requisitos, questionados pela recorrida. Em primeiro plano, há de se discutir a demonstração da divergência em relação à decadência, contestada em sede de contrarrazões.

Como já dito, a Turma *a quo* manteve a decisão da DRJ, no julgamento do Recurso de Ofício, que anulou os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes aos dois primeiros trimestres do ano-calendário de 2001, com fulcro nos fundamentos abaixo :

"No presente caso, os autos de infração de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2001, foram lançados na forma do lucro real trimestral, opção esta, exercida pelo contribuinte na DIPJ/2002 entregue. Portanto, os fatos geradores do IRPJ e CSLL ocorreram em 31/03/2001 (1º trimestre), 30/06/2001 (2º trimestre), 30/09/2001 (3º trimestre) e 31/12/2001 (4º trimestre).

O contribuinte já havia efetuado pagamentos antecipados no período, conforme se constata em pesquisa no sistema SINAL 08 (fls. 11457 a 11465). Portanto, restando caracterizada a ocorrência de pagamento, tem-se que o prazo máximo para se efetuar o lançamento de ofício relativamente aos fatos geradores ocorridos nesse período seria aquele fixado pela regra contida no § 4º do art. 150 do CTN.

Como o contribuinte tomou ciência destes lançamentos em 31/08/2006 (fl. 181), os fatos geradores ocorridos em 31/03/2001 (1º trimestre/2001) e 30/06/2001 (2º /trimestre/2001) já se encontravam atingidos pela decadência, cabendo aqui a sua exoneração."

Pode-se ver que o voto condutor do acórdão ora combatido escorou-se no artigo 150, § 4º, do CTN, ao pronunciar a decadência do direito potestativo estatal de constituir o crédito tributário mediante ato de ofício. Inconformada com a decisão da Turma *a quo*, a PGFN interpôs Recurso Especial ao argumento de que, segundo a inteligência do artigo 150 do CTN, "qualquer manifestação da Fiscalização, como o início da ação fiscal pela ciência do MPF ao sujeito passivo, é suficiente para se evitar a homologação tácita". Nessa ordem de ideias, expôs que a decadência somente alcança os fatos geradores anteriores ao quinquênio contado a partir da data em que o contribuinte é cientificado do Mandado de Procedimento Fiscal. No presente caso, como o sujeito passivo tomou ciência do MPF em 28/04/2005, conforme consta à efl. 01, o lançamento de IRPJ e CSLL dos fatos geradores ocorridos no primeiro e no segundo trimestres de 2001 não teriam sido atingidos pela caducidade. Valendo-se de tal ponto de vista, a recorrente pleiteia a reforma do acórdão recorrido, rogando que seja aplicado o entendimento firmado no paradigma, que teria empreendido melhor interpretação à regra consubstanciada no artigo 150, § 4º, do CTN, para a contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Em apoio à tese defendida na via estreita do Recurso Especial, a PGFN trouxe à colação o acórdão nº 2301-01.568, que oferta como paradigma com o fito de comprovar a existência de dissídio exegético entre a Turma *a quo* e outra Turma deste Conselho. Nessa empreitada, destacou o seguinte trecho do acórdão paradigma:

"Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a*

quo da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública — "considera-se homologado" é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco "se tenha pronunciado". A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão "pronunciado" não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, "emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente". **Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art, 142 do CTN. Caso o § 4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do caput do mesmo artigo** que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão "pronunciado". Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável." (destaques do original)

No arremate, a PGFN salienta que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, ao analisar a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, firmou o entendimento de que, nos termos literais do artigo 150, § 4º, do CTN, a Fiscalização tem o prazo de 5 cinco para se "**pronunciar**" sobre o pagamento antecipado, a partir da ocorrência do fato gerador. Sob tal perspectiva, o aludido órgão julgador teria evidenciado a posição de que o "**pronunciamento**" mencionado no dispositivo legal ocorre quando a Administração Tributária **inicia a fiscalização**, ou seja, uma vez **iniciado o procedimento fiscal** em face do contribuinte, antes do prazo legal de cinco anos, não se opera a decadência. Assim, diante da tese firmada na decisão paradigma, mostrar-se-ia patente a divergência sobre a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, porquanto o acórdão recorrido considera que o "**pronunciamento**" a que se refere o artigo 150, § 4º, do CTN é a **ciência do lançamento**.

A recorrida, ao seu turno, enfatiza que o acórdão paradigma tratou de prática de dolo, o que, pela literalidade do § 4º do artigo 150 do CTN, desloca objetivamente a contagem do prazo decadencial para a regra do artigo 173, I, do mesmo Código.

Com efeito, o acórdão paradigma retrata situação em que o contribuinte fora flagrado em omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados, afora a falta de entrega de algumas GFIP. Tais infrações foram qualificadas pelo

dolo, assim confirmado no acórdão paradigma, o que bastou para atrair a incidência do artigo 173, inciso I, do CTN. Tal cenário sinaliza para o fato de que a parte do voto condutor do acórdão paradigma recortado pela PGFN, na pretensa demonstração de divergência interpretativa, é mero pronunciamento em caráter *obiter dictum*, já que não constituiu proposição necessária à solução do litígio. Diante de tal constatação, não se pode conhecer do Recurso Especial fazendário, no tocante à questão que versa sobre a decadência.

No tocante às despesas com conferência de Natal, o voto condutor do acórdão recorrido esclarece que, ao compulsar a cópia do razão e extensa documentação acostada aos autos, verificou-se que, durante o ano-calendário de 2001, foram pagas e reembolsadas inúmeras despesas, tais como hotéis, viagens, restaurante, etc., acolhidas "dentro da razoabilidade pelo tipo da atividade praticada pela empresa." Dessa forma, entendeu-se que eram despesas necessárias ao tipo de atividade praticada pela recorrente, exonerando-se o sujeito passivo no tocante aos itens 310, 93 e 311 lançados no demonstrativo de efls. 11.066/11.067.

Para demonstrar a divergência em relação às despesas com conferência de Natal, a PGFN aludiu ao acórdão nº 1802-001.678, que tem a seguinte ementa:

"DESPESAS COM FESTAS DE CONFRATERNIZAÇÃO DE FUNCIONÁRIOS. INDEDUTIBILIDADE. Despesas incorridas com a realização de festa de confraternização de fim de ano dos funcionários não se enquadram na definição de despesas necessárias, estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL"

Em sua defesa, a recorrida assinala, antes de tudo, que a autuação objeto do acórdão paradigma (Ferreira International Ltda) pertence ao ramo de processamento de carne bovina e com forma de comercialização totalmente distinta da recorrida. Ainda no ataque à demonstração de divergência, sublinha que o dispêndio informado no caso do paradigma versa sobre festa de confraternização dos empregados, ao final do ano, o que é totalmente distinto do caso da recorrida. Conforme notícia, a chamada "Conferência de Natal" é o evento comercial que reputa o mais importante no ano (cujo objetivo é o incremento de vendas na época do Natal), realizado em agosto (não em dezembro), com vistas a informar às Gerentes de Setor - que posteriormente treinarão as revendedoras - a respeito dos produtos que serão vendidos durante o período de Natal. Para tanto, nesse evento, usualmente são realizadas diversas apresentações de produtos às Gerentes de Setor, além de palestras sobre estratégias de marketing, mas também atividades recreativas e de premiação de colaboradores que atingiram certas metas de produtividade etc. Todos esses eventos têm o único objetivo de estimular o comparecimento de todas as Gerentes de Setor e, com isso, proporcionar o melhor treinamento para que as vendas sejam de fato incrementadas. Por fim, acrescenta que 700 participantes estiveram no evento em tela, com duração de uma semana inteira. Em vista disso, está completamente descartada a possibilidade de sua realização em sua sede, uma vez que a estrutura fabril e comercial da recorrida precisaria continuar funcionando durante toda a semana do evento, o que não seria possível com a confluência de mais de 700 pessoas diariamente até tal local. Ademais, menciona que a maioria dos hotéis de qualquer capital brasileira também não tem porte suficiente para suportar um evento de uma semana para 700 pessoas.

Conforme Anexo I ao Termo de Verificação Fiscal, à efl. 141, a despesa com conferência de Natal não se subsume ao conceito legal de despesa necessária para a manutenção da fonte produtora de receitas. Vale dizer, não se trata de despesa não

comprovada, mas de gasto que, apesar de comprovado, não foi enquadrado pela Fiscalização na moldura legal do artigo 299, § 1º, do RIR/99.

Cabe dar relevo, no ponto, aos seguintes argumentos do voto condutor do acórdão da DRJ:

"Não se pode negar que o contribuinte possui uma estratégia de vendas que difere das comumente praticadas, utilizando-se de revendedores os quais compram os seus produtos e posteriormente os revendem por sua própria conta e risco, sem possuir vínculo empregatício com a empresa.

[...]

Pode-se dizer que o evento denominado Conferência de Natal apresenta característica única. Conforme alegado pelo contribuinte, tem caráter de treinamento das gerentes de setor com a apresentação de novos produtos, palestras sobre estratégias de marketing, reuniões com diretores e gerentes de vendas, despesas estas claramente dedutíveis, tendo em vista a necessidade de motivar o corpo funcional de vendas através das gerentes de setor as quais seriam responsáveis por coordenar os revendedores finais.

Mas, por outro lado, verifica-se que o evento também possui um caráter comemorativo e de confraternização, com a participação além dos Gerentes de setor, também de: Vice-presidente de marketing, Presidente gerente geral, Diretor de marketing cosméticos, Vice-presidente de vendas, Diretor de marketing nov. negócios, Diretor serviços ao consumidor, Diretor de comunicação, Diretor regional de vendas, Diretor jurídico rel. governam, Asst. Presidência, Diretor Desenvolvimento de Vendas, Asse. Jurídico (2), Diretor Recursos humanos, Diretor serviços de atendimento, conforme lista apresentada dos participantes do evento (fls. 10152 a 10161).

Esta conclusão é corroborada pelo fato de constatar-se que nesta conta estão incluídas despesas das mais diversas ordens tais como: hospedagens, fogos de artifício, palco, passagens aéreas, jóias, serviços com agentes de segurança, barco, aluguel de carros, etc (docs 50A a 50G).

Afirma o próprio impugnante que no evento há também a premiação de colaboradores que atingiram certas metas de produtividade, tempo de permanência na empresa, etc. Conforme se tratará adiante, somente as despesas com premiação claramente vinculadas às metas por vendas podem ser consideradas dedutíveis, sendo que as demais premiações são mera liberalidade da empresa.

E, o fato de o evento ter se realizado em um *resort* em local turístico (Club Med Itaparica — BA), dá ao evento não apenas um caráter motivacional mas também de premiação a todos os participantes. E neste ponto, verifica-se que dentre os documentos comprobatórios apresentados encontram-se também diversas observações manuscritas nas faturas de hospedagens e passagens aéreas com prestadores de serviços e não funcionários (fls. 10180, 10181, 10185, 10188, 10227, 10228, 10237, 10261, 10262, 10417, 10418, 10458, 10459, 10478, 10479, 10527, 10528, 10542, 10543, 10544, 10545, 10546, 10548, 10557, 10558, 10561, 10562, 10565 a 10567, 10595, 10621, 10622, 10626, 10629, 10636, 10638, 10641, 10642, 10646, 10654, 10655 a 10657, 10660, 10662, 10663, 10665, 10666, 10670, 10678, 10679, 10680, 10697, 10699, 10716, 10720 a 10727, 10729), os quais são claramente indedutíveis.

Destarte, em razão do conjunto probatório apresentado, há que se concordar com a autoridade lançadora no sentido de manter a glosa efetivada. Observando-se, ainda, conforme constatação da autoridade diligenciante que os documentos referentes à Rosenbluth International e Flytour - Mega Turismo Ltda, não tiveram os valores relacionados e sintetizados e não foram relacionados os beneficiários das passagens aéreas."

Assim, o acórdão da DRJ admite, até certo ponto, a procedência dos argumentos da então impugnante, porém, dando maior peso às ressalvas que registra, nega, ao fim, provimento ao pleito. A despeito dessas ressalvas, o acórdão recorrido atribuiu relevância substantiva à função do evento como indutor de vendas, arrematando, ao término, no sentido de considerar que os gastos envolvidos nessa rubrica contábil são necessários ao tipo de atividade praticada, à luz da razoabilidade.

O cenário ora apresentado se revela completamente distinto daquele que se verifica no acórdão paradigma nº 1802-001.678. Do que se depreende do acórdão recorrido, o evento nele retratado não diz respeito à festividade natalina para conagração de funcionários e colaboradores da recorrida. A teor do que consta na decisão da DRJ, não se pode negar que o acontecimento conservava certo viés comemorativo e de confraternização, mas esses aspectos não preponderavam, naquelas circunstâncias, porquanto o que a recorrida buscava, na ocasião, era valer-se de um contexto de animação para tornar o ambiente mais agradável e convidativo, dentro de estratégias de marketing e de treinamento para gerentes e colaboradores. Claro que tudo isso era orientado para uma perspectiva de incremento dos negócios que constituem o objeto da sociedade. Em suma, essas despesas não foram realizadas para promover interação e conagração de funcionários da recorrida, em sintonia com o espírito de uma tradição religiosa, particularmente das escolas cristãs. No caso concreto, o que motivou os gastos não tinha nada de religioso, mas algo profundamente terrestre, material, mundano: o lucro, e mais lucro, tanto quanto for possível com negócios e mais negócios. Pelo que foi exposto, não há similitude fática entre os eventos reportados nos acórdãos paradigma e recorrido, motivo por que não se deve conhecer do Recurso Especial da PGFN.

No passo seguinte, as despesas com "programa de incentivos" e "literatura de programas de incentivos/Clube das Estrelas".

O acórdão recorrido considerou que as "despesas referenciadas nas contas 56250010 (Programa de Incentivos) e 56250011 (Literatura Programa de Incentivos) são necessárias ao tipo de atividade praticada pela recorrida", assim como as despesas relativas à conta 56250014 Clube das Estrelas, relacionadas nos itens 150, 363, 368, 379, 391, 376, 396, 375, 380, 410, 367, 370, 371, 393 e 436 do demonstrativo às efls. 11.066/11.068.

Para demonstrar o dissídio interpretativo, a recorrente referiu-se ao acórdão nº 1103-00.638, no qual restou consignado que "as despesas com brindes (anexos 15 e 16), desde que atendam a um critério de razoabilidade, são necessárias à atividade empresarial como instrumento de divulgação tanto da empresa como dos seus produtos e deveriam ser dedutíveis na apuração do lucro real. Contudo, não foi essa a orientação adotada pelo legislador quando da elaboração do artigo 13, VII, da Lei 9.249/95, que assim dispõe: [...] Como se pode perceber, as despesas com brindes não são dedutíveis na apuração do lucro real por disposição expressa de lei".

Em contrarrazões, a recorrida manifesta que a PGFN alega serem indedutíveis as despesas com brindes, ao passo que a decisão recorrida entende que, de acordo

com o tipo de atividade desenvolvida pela recorrida, a premiação (não brindes) tem o caráter de contrapartida para as revendedoras que atingiram determinadas metas de venda, o que possibilita a dedução. Essas contas - acrescenta - são alusivas a gastos de todas as viagens, produtos e literatura concedidos como prêmio a revendedoras e a Gerência de Vendas da Avon, que tenham preenchido certos requisitos estipulados (metas de vendas), funcionando como um programa de fidelidade: a cada R\$ 1,00 vendido, a revendedora ganha um ponto em tal programa e, ao final, pode trocar seus pontos por prêmios diversos, sendo que cada prêmio já tem a quantidade de pontos para seu recebimento predefinido.

Entre os programas de incentivo, o mais relevante é denominado de "Clube das Estrelas", que funciona de forma similar ao acima comentado. Contudo, as revendedoras desse "Clube" são grandes empreendedoras e mantêm um enorme volume de vendas, de forma que a premiação (via pontos) é mais atrativa do que a de outros programas, visando a impulsionar as vendas desse grupo seletivo e mais rentável. Nesse escopo, ressalta que essa despesa, reconhecida como dedutível, pelo acórdão ora recorrido, não é um brinde, como dito no paradigma. Trata-se de despesa com premiação de colaboradores que atingiram metas de vendas. Portanto, como forma de premiação, é inadequada a aplicação da regra do artigo 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/1995, que tornou indedutíveis as despesas com "simples" brindes.

Na mesma linha, elucida que os incentivos do "Clube das Estrelas" consistem em prêmios mais vultosos, como carros e viagens, uma vez que premia revendedoras exemplares, que atingem altos volumes de produtos revendidos. Lembra, ainda, que, já na própria DRJ/SPO I, reconheceu-se que este tipo de despesa é plenamente dedutível e que, em razão de sua natureza, a glosa de diversos itens relacionados ao Clube das Estrelas foi cancelada no CARF unicamente em decorrência do fato de existir documentação suporte considerada suficiente, pela Turma *a quo*;

Quanto à literatura de programa de incentivo, a recorrida explica que essa despesa faz referência a todo o conjunto de folders e panfletos entregues às revendedoras, contendo a explicação das novas campanhas de venda e os detalhes dos produtos que integram tais campanhas. Ou seja, trata-se da principal ferramenta de trabalho destas revendedoras, visto que a recorrida não possui lojas físicas. Em suma, tais dispêndios são diretamente vinculados à estrutura de vendas da recorrida e à geração de suas receitas tributáveis. Além disso, não estão compreendidos no acórdão utilizado como paradigma para a divergência ora analisada, até porque a PGFN não apresentou qualquer paradigma específico para esse dispêndio, que não diz respeito a premiação ou a supostos brindes, mas, sim, a folders/panfletos onde constam os produtos da Avon para vendas em cada campanha do ano.

De acordo com a Fiscalização, tais despesas não são necessárias à manutenção da fonte produtora. Por outro lado, eis o que disse o voto condutor do acórdão recorrido:

"Terceiro grupo de contas autuado

III. E) Conta 56250011 - Literatura Programa de Incentivos e Conta 56250010
— Programa de Incentivo

Os itens das contas acima epigrafadas relacionados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 161/162), que serve de apoio ao lançamento em questão, teve como fundamentação para sua glosa o seguinte:

“9] O Anexo 1 do presente termo, apresenta os lançamentos que se enquadram pela sua não comprovação da real necessidade à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme preconizado pelo artigo 299 e parágrafos do RIR/99 e inúmeros Acórdãos do 1º Conselho dos Contribuintes sobre o assunto. Tão pouco tais lançamentos foram adicionados ao lucro líquido, em conformidade com o artigo 249, inciso I do RIR/99, conforme mostra a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real, LALUR, anexado aos autos.

10] A fundamentação para a autuação, para cada lançamento constante nas planilhas, individualizadas por conta, do Anexo 1 citado, são apresentados na coluna "OBSERVAÇÃO".

11] Conforme pode-se notar na coluna "OBSERVAÇÃO", há vários lançamentos que não foram apresentados quaisquer documentações comprobatórias, não sendo portanto possível caracterizar a operação/causa de origem do lançamento e seus efetivos pagamentos.

12] Há vários lançamentos, sem a apresentação de contratos de prestação de serviços, notas fiscais sem especificação/natureza dos serviços, etc..., estando em desacordo com o artigo 304, do RIR/99, assim como inúmeros Acórdãos do 1º Conselho dos Contribuintes, que firmam jurisprudência sobre a necessidade da comprovação, de pormenores a respeito da operação que dê causa à concessão do benefício auferido, com a indicação das operações/causas que deram origem. Há vários casos também, que não comprovam os beneficiários com as operações da empresa.”

[...]

"Pois bem, não resta dúvida de que o prêmio de performance se mostra perfeitamente necessário às atividades operacionais da pessoa jurídica. No caso, a motivação do lançamento deu-se em primeiro plano pela constatação da desnecessidade às atividades operacionais, tendo em vista, como acima descrito, que no transcorrer da fiscalização, para vários lançamentos apontados sequer foram apresentados as documentações [sic] probatórias, nem mesmo contratos de prestação de serviços, descrição da operação que deu causa à concessão do benefício auferido e identificação dos beneficiários. Daí conclui a autoridade fiscal da impossibilidade de se caracterizar a operação/causa de origem do lançamento e seus efetivos pagamentos com identificação dos beneficiários.

Nesta linha de raciocínio, evidente quanto a este item que se não há documentos hábeis e idôneos que comprovem as despesas, a glosa deve ser mantida. No entanto, após a realização da diligência determinada pela Delegacia de Julgamento e com manifestação expressa da recorrente, a matéria merece outra análise, vejamos.

Para melhor compreensão deste grupo de despesas o voto condutor ora combatido traz a seguinte análise, por item de despesas, a saber (fls. 11508):

"Após intimação na diligência fiscal, o auditor concluiu que a comprovação da finalidade do serviço é dada pela descrição no corpo da NF, como "Ações Motivacionais", num total de R\$.2.319.904,38 e "Honorários de Prestação de Serviços de Marketing", num total de R\$1.431.520,54, sem apresentação de contrato de prestação de serviços à época ou qualquer outro esclarecimento adicional.

Conforme visto, as despesas com treinamento são passíveis de dedução desde que comprovada a finalidade e acompanhada com documentos hábeis a comprovar a realização do evento. Da mesma forma, as despesas com serviços de marketing devem estar devidamente documentadas. No caso, de acordo com o TED não houve a apresentação dos contratos de prestação de serviços nem a relação de beneficiários das ações motivacionais, cabendo portanto a manutenção da glosa relativa a tais itens.

Em relação à documentação apresentada na impugnação para comprovar os itens da conta 56250011 Literatura Programa de Incentivos (docs 62 a 67), verifica-se:

- itens 143, 147, 329, 331, 341. Não houve apresentação de documentos, cabendo a manutenção da glosa;

- item 145. Apresentou fatura de agência de viagem com a descrição:

"Pagamento pacote para Salvador de 26/08 a 02/09/01 para 16 pessoas Avon Clube das Estrelas" (fl. 3302). Portanto, não se trata de despesa relativa à esta conta, cabendo a manutenção da glosa;

- itens 329 e 339. Apresentou por amostragem notas fiscais de saída, onde encontram-se grifados itens como folhetos, revistas, amostras (fls. 3306 a 3320 e 3346 a 3385). Portanto, não se coadunando com a justificativa apresentada para a finalidade desta conta, cabendo a manutenção da glosa.

No que se refere à conta Programa de Incentivos (56250010) constata-se uma grande quantidade de itens glosados. Mesmo desconsiderando os itens já decaídos e os relativos às notas fiscais de prestação de serviços das mencionadas empresas *Mark Up Incentive Marketing Promoções Ltda.* e *Incentive House S/A*, restaram ainda as despesas relativas à distribuição de prêmios, conforme alegado.

No presente caso, alega a defesa tratar se de despesas com distribuição de prêmios com caráter de premiação as revendedoras que atingiram determinadas metas de vendas. Ou seja, estariam estas despesas vinculadas à atividade de vendas da empresa.

Portanto, sob este aspecto, abrangido pelo conceito de despesa operacional.

Contudo, como qualquer despesa, é necessário que o contribuinte apresente a comprovação da realização de tais despesas, identifique os prêmios concedidos aos beneficiários e a vinculação destes com a empresa, de forma cabal.

Em sua intimação a autoridade diligenciante solicitou que o contribuinte relacionasse cada prêmio concedido, a partir de valores iguais ou superiores a R\$ 3.000,00, com o nome e CPF do beneficiário, função perante a empresa e comprovação do seu efetivo recebimento.

No entanto, não houve por parte do interessado o atendimento nos termos da intimação, tendo sido apresentados os seguinte documentos:

fl. 10941 - consta relação de beneficiários Programa de incentivos para gerentes de setor com a descrição dos prêmios (brincos, colares e berloques de ouro) relacionados as notas fiscais de saída para os ganhadores emitidas pela Avon a título de "Prêmios S/ Valor"(fls. 10943 a 10957). Encontra-se à fl. 10942, a nota fiscal 004858 de compra dos produtos em valor total de R\$ 236.660,00.

Neste ponto, é possível verificar a efetiva entrega dos prêmios para "gerentes de setor", o que justificaria a entrega de várias quantidades do mesmo produto, pois os mesmos poderiam ser repassados aos revendedores. Porém, verifica-se que esta NF 004858, de emissão de Jóias Vivara, no valor de R\$ 236.660,00 foi apresentada previamente juntamente com a impugnação para justificar a glosa do item 569 (doc 110, fls. 4371 a 4374) cujo valor de despesa é de R\$.204.740,00. Os comprovantes das despesas para serem considerados dedutíveis precisam ser coincidentes em valor, o que não está ocorrendo neste caso. Ademais, não há dentre os itens glosados, nenhum valor correspondente A, despesa no valor de R\$ 236.660,00. Portanto, não está justificado o item 569.

Continuando, em atendimento à diligência, foi apresentado no doc 202 (fls. 10958 a 10961) somente a nota fiscal de compra de 1136 rádio gray. port. AM/FM c/ CD player, ao custo unitário de R\$ 185,00 e valor total de R\$ 210.160,00 sem qualquer relação de beneficiários.

No doc 203 (fls. 10962 a 10987) consta relação de beneficiários — "Conferência de natal". Portanto, tratam-se de notas fiscais relativas ao evento "Conferência de natal", não sendo cabível a sua dedução.

No doc 204 (fls. 10988 a 11001) consta relação de beneficiários — Programa de incentivo "É puro sucesso", com o nome de 13 beneficiários os quais não foram encontrados pela fiscalização na relação de funcionários da empresa. Foram emitidas notas fiscais pela Avon a título de "Prêmios S/ Valor" em nome das pessoas relacionadas, com a descrição "motoneta Honda tipo 100Biz", cuja nota fiscal de compra dos produtos não foi apresentada. Portanto, não pode ser considerada dedutível esta despesa.

Assim, conclui-se que não houve por parte do contribuinte o atendimento da diligencia nos termos do solicitado e, em se analisando os documentos apresentados, estes não foram suficientes para comprovar o alegado.

Dado o elevado número de itens glosados, a proposta da diligência foi retratar, por amostragem, a comprovação ou não das despesas glosadas, o que não ocorreu diante da documentação apresentada, sendo cabível a manutenção dos demais itens desta conta."

Ressalte-se que, nas questões preliminares nos tópicos: **II.C) Erro Diversos itens da conta 56250010 Programa de Incentivos**, este relator já se manifestou

reconhecendo o equívoco por parte da Turma Julgadora monocrática em relação aos citados contratos, sem prejuízo da análise a seguir.

Em primeiro lugar com relação aos contratos de prestação de serviços firmados com as empresas Mark Up Incentive Marketing Promoções Ltda há de se reconhecer o equívoco do quanto decidido em primeira instância, pois, de fato, encontram-se os mesmos acostados aos autos juntamente com a impugnação (fls. 3227/3233), pelo que necessário sua análise.

Da leitura dos citados contratos constata-se que ambos tratam de prestação de serviços de marketing de incentivos na melhoria nos sistemas produtivos e de maximização dos resultados através de premiação aos indicados pela empresa contratante. (grifei)

Encontram-se, também, às fls. 11698 a 11723 dos autos, relação dos beneficiários e respectivas notas fiscais das despesas. Aqui, cabe esclarecer que a documentação foi apresentada juntamente com o recurso voluntário, isto é após a impugnação.

Por se tratar de matéria eminentemente de provas e ainda que não sejam provadas nos autos as hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do PAF que justificariam a juntada tardia de documentos, é possível admitir referida juntada em vista da necessidade de busca da verdade material. Por outro lado, é crucial que se os documentos aportados demonstram e comprovam despesas operacionais pendentes de comprovação os mesmos deverão, no meu entender, ser apreciados em homenagem ao princípio da verdade material.

Da mesma forma, com relação à conta 56250011 **Literatura de Programas de Incentivo, cabe enfatizar que trata-se [sic] de materiais de campanha de vendas e propaganda de novos produtos, como folders, panfletos e revistas entregues às revendedoras e pela análise dos documentos trazidos aos autos, sem dúvida, d]espesas necessárias à atividade da empresa. (grifei)**

Quanto a dedutibilidade das despesas com brindes, é sabido que a partir da edição da Lei n. 9.249/95 art. 13, inciso VII, tais despesas passaram a ser indedutíveis da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

Entretanto, **pelo tipo de atividade desenvolvida pela recorrente como já dito alhures, trata-se de despesas com distribuição de prêmios com caráter de premiação às revendedoras que atingiram determinadas metas de vendas, e sendo assim, dedutível da base de cálculo do imposto de renda. (grifei)**

Dessa forma, entendo que as despesas referenciadas nas contas 56250010 (Programa de Incentivos) e 56250011 (Literatura Progr. Incentivos), são necessárias ao tipo de atividade praticada pela recorrente e, restando sua comprovação nos autos, dou provimento ao presente item, restabelecendo as despesas como dedutíveis, excluindo todos os itens relacionados as referidas contas no “Demonstrativo da Base de Cálculo de fls. 11538/11540). (grifei)

Passamos ao quarto grupo de contas conforme autuação.

III.F) Conta 56250014 Clube das Estrelas

[...]

Para este grupo de contas, inicialmente, a recorrente da mesma forma como o fez no tópico precedente, traz como principal argumento o fato de que os itens desta

conta conforme relação que integra o TVF (Anexo 1), foram glosados sob a alegação da não necessidade da despesa. Daí na peça de impugnação foi [sic] acostados documentos meramente com a função exemplificativa da natureza da defesa (não necessidade), importando, agora, à vista da manutenção da glosa pela Delegacia de Julgamento sob o enfoque da falta de apresentação de documentos, refutar tais alegações com a juntada dos documentos probantes, pelo que reproduzo o seguinte excerto do recurso (item 118.1):

[...]

Compulsando os autos verifica-se que as despesas glosadas e mantidas pela decisão de primeira instância (itens 363, 364, 368, 370, 371 e 379), de fato, foram reclassificadas entre as contas “Programa de Incentivo” e “Clube das Estrelas”. Explicando melhor: as glosas foram mantidas pela DRJ sob a justificativa “*que nos documentos apresentados não há qualquer referencia à campanha Clube das Estrelas, nem foram apresentados demonstrativos consolidados das notas fiscais capazes de comprovar o valor da despesa glosada*”. **Constata-se pelo relatório apresentado que basicamente essas despesas se relacionam com gastos para realização de reuniões com as melhores revendedoras “Party Meetings”. Outro fato constatado diz respeito a [sic] classificação de tais despesas como do grupo de Incentivos ao invés de Clube das Estrelas, fato este contabilmente corrigido com a reclassificação das contas (Doc.18A, 18B e 18D).** (grifei)

Quanto aos itens 375 e 393 despesas glosadas sob a alegação de que os mesmos seriam brindes e não prêmios, **em razão de seu pequeno custo unitário, aqui me reporto às considerações expostas na análise do tópico anterior (Literatura de Programas de Incentivo).** (grifei)

Por fim, no que diz respeito a este grupo de contas deixar claro que os documentos (notas fiscais, etc) anexados aos autos agora na fase recursal, da mesma forma que o tópico anterior, por se tratar de matéria eminentemente de provas e ainda que não sejam provadas nos autos as hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do PAF que justificariam a juntada tardia de documentos, é possível admitir referida juntada em vista da necessidade de busca da verdade material. Por outro lado, é crucial que se os documentos aportados demonstram e comprovam despesas operacionais pendentes de comprovação os mesmos deverão, no meu entender, ser apreciados em homenagem ao princípio da verdade material.

Pelo exposto, sou pelo restabelecimento das deduções das despesas acima lançadas como indedutíveis pela fiscalização. Pelo que se deve excluir do demonstrativo da base de cálculo de fls. 11538/11540 os seguintes itens (relacionados na mesma seqüência dos lançados na coluna glosa mantida): 150, 363, 368, 379, 391, 376, 396, 375, 380, 410, 367, 370, 371, 393 e 436."

À vista das conclusões exaradas no voto condutor do acórdão recorrido, as despesas com programa de incentivos e literatura de programas de incentivos/Clube das Estrelas concernem (i) à prestação de serviços de marketing de incentivos para a melhoria dos sistemas produtivos e de maximização dos resultados, por intermédio de procedimentos de premiação aos indicados pela empresa contratante; (ii) a materiais de campanhas de vendas e propaganda de novos produtos, como folders, panfletos e revistas entregues às revendedoras; (iii) à realização de reuniões com as melhores revendedoras, uma vez inseridas na estratégia de incentivos por premiação.

Entre os bens e serviços encontram-se pacote para Salvador (efl. 3.173); folhetos, revistas, amostras (efls. 3.178/.3.191 e 3.218/3.2560 3385); brincos, berloques e

colares de ouro (efl. 10.466); rádio portátil gravador AM/FM com CD player (efls. 10.483/10.486).

Uma vez descritos os objetos de tais dispêndios, insta chamar a atenção para os bens que foram registrados como brindes, à fl. 466 do processo nº 18.471.001113/2005-64, referente ao acórdão paradigma nº 1103-00.638: cesta básica, televisores de 20 polegadas (para sorteio), agendas, postais, cartões-calendário, canetas, cestas de Natal, chaveiros, brindes não especificados). Diferentemente dos bens tratados no acórdão recorrido, os bens a que se refere o acórdão paradigma foram reconhecidos como tal, na contabilidade, e imputados, em sede de impugnação e recurso voluntário, para fins de propaganda.

A norma regimental que exige a demonstração de divergência objetiva desvendar se, em face de contextos fáticos similares, existe dissídio entre Turmas julgadoras, tendo em conta - é óbvio - o tratamento tributário dado a cada um dos casos que são postos em paralelo. Portanto, não se deve comparar o tratamento tributário dado aos recursos empregados para incentivar funcionários vis-à-vis o tratamento tributário dado aos recursos empregados em propaganda. Isso porque finalidades distintas podem justificar tratamentos tributários distintos. No caso em exame, não se percebe distinção de tratamento tributário para recursos empregados em finalidade idêntica ou similar, quando colocados, lado a lado, o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, a não ser para as despesas com literatura de programas de incentivo, já que se destinam a aquisição de material para propaganda de novos produtos. Nesse sentido, deve-se conhecer parcialmente o Recurso Especial fazendário, admitindo-o apenas para as despesas com literatura de programas de incentivo.

Por último, as despesas com amostras e motv/consumidor.

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, trata-se de despesas necessárias e que atendem ao artigo 366, inciso V, do RIR/99.

Para demonstrar a divergência, a PGFN aludiu ao acórdão nº 105-14.146, salientando que a Turma *a quo* manifestara-se no sentido de desconsiderar a indedutibilidade das despesas supramencionadas, tendo em conta que "a simples falta de indicação do CPF das revendedoras não motiva a glosa efetuada", ao passo a ementa do acórdão paradigma por si só revela que "a dedutibilidade, como despesas operacionais, de dispêndios com propaganda efetivamente suportados pela pessoa jurídica, se sujeita à comprovação de que a empresa beneficiada esteja registrada no CNPJ e mantenha escrituração regular, a permitir a verificação do correspondente registro das receitas."

Em contrarrazões, a recorrida menciona que as despesas com amostras/motv consumidor incluem os gastos com mercadorias embaladas como amostras ou, ocasionalmente, em tamanho regular, a serem fornecidas às revendedoras, para a promoção de algum produto. Nesse rumo, anota que as amostras consistem na efetiva vitrine da Avon, que não possui lojas físicas. Por conseguinte, as amostras e os folders/folhetos (catálogos) são os meios que levam as revendedoras e o consumidor final a conhecer e experimentar os produtos da Avon.

A recorrida também destaca que a PGFN, no Recurso Especial, afirmou que tais despesas não atendem às específicas normas de regência dispostas no artigo 366 do RIR/99, que versa sobre as condições para dedução das despesas com propaganda (incluindo, gastos com amostras). Todavia, aponta que o fato de inexistir o CPF das revendedoras, na nota fiscal relativa às amostras concedidas, não pode obstar a dedutibilidade desses gastos, pois o artigo 366, inciso V, do RIR/99 reclama a menção ao CNPJ, sendo silente em relação ao CPF.

Além disso, realça que glosa dessas despesas decorreu de um trabalho de amostragem de um único mês e de um único produto, quando foram identificadas, em tal amostragem, notas fiscais com o nome da revendedora (pessoa física) mas sem seu CPF. '

De acordo com o Anexo 4 do Termo de Verificação Fiscal, às efls. 159/160, a recorrida não comprovou a operação/causa do lançamento, seus efetivos pagamentos nem as condições para o enquadramento no artigo 366, inciso V, do RIR/99. Por sua vez, tais foram os motivos da voto condutor do acórdão recorrido, para desconstituir o lançamento:

"Razões extraídas do recurso voluntário:

“Nessas duas contas estão incluídas despesas com mercadoria embalada como amostra ou, ocasionalmente, em tamanho regular, a ser fornecida para as Revendedoras, para a promoção de algum produto. As amostras, como já relatado na impugnação, consistem na efetiva "vitrine" da Avon. Somente através delas, juntamente com os folhetos (catálogos), as Revendedoras e o consumidor final podem conhecer e experimentar os produtos da Avon.

Trata-se, portanto, de essencial meio de vendas da Recorrente.

Com efeito, a Recorrente juntou aos autos diversos documentos relativos ao **item 184** (e também ao item 185, o qual foi excluído por decadência) do Anexo 3 do TVF, os quais exemplificavam o procedimento contábil fiscal adotado à época. Na impugnação, os documentos juntados foram os docs. 243 e 244, e na complementação da impugnação, os docs. 12A 12D.

Todos esses documentos foram devidamente relacionados pela DRJ/SPOI às fls. 11.529 dos autos.

Durante a diligência fiscal determinada pela DRJ/SPOI, foi formulado quesito específico ao r. agente fiscal a respeito desse grupo de despesas, no qual se questionou se, frente à documentação e esclarecimentos apresentados pela Recorrente, ficava mantida a glosa efetuada.

[...]

Em outras palavras, a glosa desse grupo de despesas foi mantida unicamente em razão da alegação de que o custo das amostras escriturado pela Recorrente (no exemplo utilizado pela fiscalização, de R\$ 0,75, conforme consta na planilha "Movimentação de Doação setembro/2001" fls. 8.312 e 8.313), seria supostamente menor do que o custo real de aquisição, apurado com base nas notas fiscais de entrada juntadas aos autos.

O que ocorre, contudo, é que tal entendimento poderia até se mostrar correto, caso a r. fiscalização, bem como a DRJ/SPOI, não tivessem solenemente ignorado **o fato de a Recorrente realizar o controle de seu estoque pelo método do custo médio**, conforme lhe autoriza a legislação fiscal (demonstrativo anexo).

Em outras palavras, a glosa desse grupo de despesas foi mantida unicamente em razão da alegação de que o custo das amostras escriturado pela Recorrente (no exemplo utilizado pela fiscalização, de

R\$ 0,75, conforme consta na planilha "Movimentação de Doação setembro/ 2001" fls. 8.312 e 8.313), seria supostamente menor do que o custo real de aquisição, apurado com base nas notas fiscais de entrada juntadas aos autos.

O que ocorre, contudo, é que tal entendimento poderia até se mostrar correto, caso a r. fiscalização, bem como a DRJ/SPOI, não tivessem solenemente ignorado **o fato de a Recorrente realizar o controle de seu estoque pelo método do custo médio**, conforme lhe autoriza a legislação fiscal!

[...]

Em resumo, portanto, o Parecer Normativo CST 06/79 reconhece como método fiscal válido o controle de estoque pelo critério do custo médio ponderado, consignando expressamente que ***"não é incompatível com o método – e portanto aceitável do ponto de vista fiscal que as saídas sejam registradas unicamente no fim de cada mês, desde que avaliadas ao preço médio que, sem considerar o lançamento de baixa, se verificar naquele mês"***.

A conclusão a que se chega após a análise do Parecer Normativo acima e seu confronto com o requisito exigido no artigo 366, V, do RIR/99 para a dedutibilidade das amostras distribuídas gratuitamente por empresas que utilizem sistema de promoção de venda de seus produtos, é que o "preço de custo real" das amostras para aquelas empresas que realizam o controle de seu estoque pelo critério do preço médio ponderado **deve ser exatamente a média ponderada do valor das mercadorias ingressadas no estoque, e não o valor individual consignado em cada nota fiscal de aquisição.**

Ou seja, a conclusão a que chegou o r. agente fiscal no presente caso e que foi erroneamente confirmada pela DRJ/SPOI de que *"há divergências entre o custo de aquisição (maior) e o custo de revenda efetivamente escriturado (menor)"*, não está correto, uma vez que desconsidera completamente o método de controle de estoque utilizado pela Recorrente."

De fato, nesta conta a DRJ com base no TED manteve a glosa com exceção do item 185 no valor de R\$.857.817,36 por duplicidade de lançamento e por decadência o item 160.

As razões da glosa, em síntese, conforme demonstrada no voto ora combatido para o item 184 (R\$.1.082.447,25) foi o não atendimento aos incisos do art. 366, V do IR/99: divergências entre o custo de aquisição (maior) e o custo de revenda efetivamente escriturado (menor).

Inserir-se no Termo de Encerramento da Diligência Fiscal/TED que o Parecer Normativo CST 21/76, o qual dispõe que para efeito de dedução de despesas com propaganda para o caso de amostras adquiridas gratuitamente do produtor, considera-se como seu valor o do respectivo custo de aquisição. Diante dos fatos analisados, resta saber qual é afinal o custo de aquisição destas amostras para dedução de despesas de propaganda, conforme Parecer Normativo CST 21/76 já citado.

No recurso voluntário aduz a interessada que *“é evidente o equívoco contido na decisão da DRJ/SPOI a respeito da manutenção da glosa desse grupo de despesas, uma vez que, conforme devidamente demonstrado acima, sendo o controle de estoques da Recorrente realizado pelo método do custo médio ponderado, estava ela obrigada a reconhecer como valor de suas amostras o valor médio ponderado apurado em cada mês e não o valor individual de cada aquisição de amostras, conforme erroneamente quis fazer crer a DRJ/SPO I em seu Acórdão. Por esse motivo e, conforme preceitua o Parecer Normativo CST 06, de 01/02/1979, deve ser reconhecida a correção do procedimento de registro de custo das amostras pela Recorrente e, conseqüentemente, considerado atendido o requisito previsto no artigo 366, V, do RIR/99, do que resultará a exoneração de todos os itens compreendidos nessas contas indevidamente glosadas pela d. fiscalização.”*

Sendo certo que a legislação do imposto de renda, e de outros tributos que tenham em uma apuração de resultado sua base imponible, pode, para proteger justamente a conformação desta base e a apuração de lucro, impor limitações à dedutibilidade de certos dispêndios, no caso e preço, as limitações encontram-se elencadas no artigo 366 do RIR/99, especialmente em seu inciso V.

São elas a devida contabilização da distribuição das amostras pelo preço de custo real, sua documentação probatória, bem como que o seu valor não ultrapasse a 5% da receita líquida obtida na venda.

Além de preencher os requisitos acima, é também de bom senso compreender que para o incremento das vendas dos produtos da empresa interessada, especialmente com relação a prova por cada cliente, seja necessário o envio de amostras para testes, que podem compreender vultosos dispêndios para se alcançar o desejado efeito demonstrativo.

Da minha análise, vejo que, pelo tipo de atividade desenvolvida pela recorrente como já dito alhures, é sabido que muitas das vezes as empresas distribui [sic] amostras dos produtos que está lançando no mercado ou que já comercializa, com o fito de incrementar suas vendas, ou seja, trata-se de despesas com promoção e divulgação dos seus produtos, caracterizando-se, portanto, como despesas de propaganda diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa, e sendo assim, dedutível da base de cálculo do imposto de renda. (grifei)

No caso em tela as amostras como bem definidas na diligência efetuada, são adquiridas pela empresa comercial (AVON) da empresa industrial em Osasco (AVON), portanto, gratuitamente. Em decorrência aplica-se o preceituado no Parecer citado pelo fiscal diligenciante, ou seja, custo de aquisição (PN/CST 21/76).

Durante a diligência a empresa autuada apresenta: escrituração do lançamento, relação das amostras, notas fiscais de entradas e saídas emitidas pela filial de Osasco/SP (sem CPF das revendedoras) e planilhas.

Extrai-se do voto condutor ora guerreado o seguinte trecho:

“Quanto ao item 184 da conta Amostras, observa-se que o contribuinte, de fato apresentou, por amostragem, documentação pertinente à contabilização desta despesa e as correspondentes notas fiscais que embasam os lançamentos.

No entanto, é mister destacar que a legislação vigente sobre a dedutibilidade destas despesas, é clara ao impor restrições

para a sua utilização, conforme determina o artigo 366, inciso V do RIR/99."

E com base no dispositivo acima citado (art. 366) fundamenta a manutenção da glosa pelo fato de ter o fiscal diligenciante constatado, por amostragem de um só produto, somente um mês, divergência entre os valores do custo de aquisição e de revenda, não se aplicando as disposições do citado PN CST 21/76 em vista da irregularidade detectada nas notas fiscais, qual seja: ausência do CPF das revendedoras.

Dessa forma, entendo, quanto a este item, por desconsiderar a indedutibilidade das despesas relativas as Amostras (item 184, Conta 58670010) e das despesas Motiv. Cons. (itens 157, 158 e 159, conta 56450010), pois, ao meu ver, a simples falta de indicação do CPF das revendedoras não motiva a glosa efetuada."

Já o acórdão nº 105-14.146, ofertado como paradigma, tem a seguinte ementa:

"IRPJ - GLOSA DE DESPESAS - DESPESAS COM PROPAGANDA - DEDUTIBILIDADE - REQUISITOS - A dedutibilidade, como despesas operacionais, de dispêndios com propaganda efetivamente suportados pela pessoa jurídica, se sujeita à comprovação de que a empresa beneficiada esteja registrada no CNPJ e mantenha escrituração regular, a permitir a verificação do correspondente registro das receitas."

Inevitável que se constate a similitude fática, diante do paralelismo que se pode traçar entre falta de CNPJ/falta de CPF, até porque, em interpretação extensiva, a DRJ foi além da sigla e da limitação semântica para compreender que o CPF está abarcado pelo sentido normativo propiciado pelo artigo 366, inciso V, do RIR/99. Dessa forma, está demonstrada a divergência.

Consigne-se a que a recorrente não ofereceu paradigma para discorrer sobre o conflito custo de aquisição x custo médio das amostras.

Mérito

As despesas com literatura de programas de incentivo não dizem respeito a brindes, de que trata o artigo 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/1005, consoante o que se extrai da Solução de Consulta Cosit nº 58/2013:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
DESPESAS COM BRINDES. INDEDUTIBILIDADE. BRINDES.
CONCEITO.

Nos termos do art. 13, VII, e do art. 35 da Lei nº 9.249, 16 de dezembro de 1995, são indedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, as despesas com brindes. 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, em que a forma de contemplação é instantânea. Embora possam ser de diminuto ou nenhum valor comercial, como as amostras, conceituadas no art. 54, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, destas se diferenciam pois não se tratam de produto,

fragmento ou parte de mercadoria em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade."

Como concluiu a Turma *a quo*, esses recursos foram aplicados na aquisição de material de campanha de vendas e de propaganda de novos produtos, como folders, panfletos e revistas entregues às revendedoras, com informações destinadas, em última instância, ao auferimento de receitas. Ou seja, trata-se de ferramenta de trabalho das revendedoras, já que a recorrida não possui lojas físicas. Logo, não são mercadorias para distribuição ao usuário final. Em face do exposto, ressalta-se o caráter de necessidade desses dispêndios para a fonte produtora de rendimentos angariar recursos que se incorporam ao próprio patrimônio, motivo por que se deve negar provimento ao apelo fazendário.

Quanto às despesas com amostras/motiv consumidor, deve-se reconhecer à recorrida a faculdade de imputar tais dispêndios aos resultados tributáveis, deduzindo-os para fins de apuração do IRPJ e a CSLL, pois o peculiar modo de comercialização que adota traz a reboque a necessidade do emprego de amostras, tendo em vista a divulgação dos produtos expostos à venda nos domicílios das pessoas físicas, que os adquirem das vendedoras autônomas.

No mais, não há afronta ao § 2º do artigo 366 do RIR/99, se a pessoa jurídica que distribui amostra à pessoa física não indica o CPF da destinatária, na nota fiscal emitida. A tal respeito, transcreve-se o indigitado dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda:

"Art. 366. São admitidos, como 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 54):

.....

V - 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:

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

b) que a saída das amostras esteja documentada com a emissão das correspondentes notas fiscais;

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

§ 1º

§ 2º As despesas de propaganda, pagas ou creditadas a quaisquer empresas, somente serão admitidas como despesa operacional quando a empresa beneficiada for registrada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica e mantiver escrituração regular (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, inciso IV)."

O texto legal é incompatível com a interpretação que amplifica o sentido dado pela semântica, de tal forma a permitir que o Fisco imponha ao particular exigência não

Processo nº 19515.001555/2006-09
Acórdão n.º **9101-003.614**

CSRF-T1
Fl. 16.458

inscrita no enunciado aprovado pelas instâncias político-democráticas. Nessa ordem de ideias, o § 2º do artigo 366 do RIR/99, ao referir-se exclusivamente à locução "empresa beneficiada", desautoriza a fixação de quesito consistente com indicação de CPF, sob pena de invasão da competência legislativa.

Forte nesses argumentos, conheço parcialmente do Recurso Especial fazendário para, na parte conhecida, negar provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa