ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720661/2013-14

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

CÓPIA

Processo nº	19515.720661/2013-14
Recurso nº	De Ofício
Acórdão nº	**1101-001.176 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de agosto de 2014
Matéria	IRPJ e CSLL - DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	LEO BURNETT PUBLICIDADE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

Ementa:

AGENCIAMENTO DE PROPAGANDA. RESSARCIMENTOS. Cabe ao fisco a prova da não dedutibilidade de custos/despesas, inadmitida sua glosa por simples presunção fiscal. Outrossim, no caso, os valores devolvidos por meio de notas de crédito encontram respaldo na legislação do Imposto de Renda para efeitos de dedutibilidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

Ementa:

BASE DE CÁLCULO. DEDUTIBILIDADE. DESPESAS. As normas de apuração da base de cálculo do IRPJ não ensejam sua extensão, por reflexividade, às normas de apuração da CSLL, distintas daquelas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, nos termos do relatório e do voto que seguem em anexo. O Conselheiro Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão e a Conselheira Edeli Pereira Bessa votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral o patrono da Recorrente, Dr. Alexandre A. Borges (OAB/SP n. 120.266).

(assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 14/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator.

EDITADO EM: 03/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior (Relator), Paulo Mateus Ciccone (Suplente), Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente) e Marcelo de Assis Guerra (Suplente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso.

CÓPIA

Relatório

Na origem, cuida-se de autos de infração por meio dos quais a Contribuinte é compelida a recolher à Fazenda Nacional a importância de R$3.502.095,05 a título de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e de R$1.269.394,22 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; exações estas acrescidas de multa de ofício de 75% e juros moratórios, totalizando, em valores históricos, o valor de R$10.168.997,91 (26/03/2013).

Estas exigências referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008, período em que a contribuinte apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ em que apurou resultados fiscais com base no lucro real anual.

Conforme Termo de Constatação Fiscal (fls. 127/129), houve a glosa de despesas consideradas indedutíveis pela fiscalização, nos seguintes termos:

> *"No decorrer dos trabalhos fiscais, foram verificados na contabilidade apresentada pelo contribuinte lançamentos contábeis a débito da conta-contábil 3502100003 - DESCONTOS CONCEDIDOS, que foram objeto de solicitações de esclarecimentos através das intimações datadas de 19/01, 16/02, 25/02 e 18/03/2013.*
>
> *Em atenção as intimações lavradas o contribuinte esclareceu que os lançamentos contábeis à débitos da conta contábil 3502100003, foram de dois tipos:*
>
> *a. Por falha de inserção dos veículos de comunicação, que concederam crédito ao contribuinte que os repassou seus para os clientes;*
>
> *b. Por ajuste nas comissões cobradas aos clientes que foram contratadas no percentual de 17% seguindo o estabelecido pelo CENP (Conselho Executivo das Normas Padrão), sendo que a comissão estabelecida e faturada contra o cliente foi reajustada para 8%.*
>
> *Diante do procedimento estabelecido pelo contribuinte, esta fiscalização entendeu que os descontos concedidos aos clientes não encontram-se respaldados na legislação do Imposto de Renda, para efeitos de dedutibilidade.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 14/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Dessa forma, **foram considerados como indedutíveis os valores lançados como ajuste de comissão dos percentuais de 17% para 8%, por se tratarem de convenção particular, reduzindo dessa forma os tributos devidos indevidamente**.*
>
> *Os valores objeto de glosa acham-se descritos abaixo:*
>
> *(...)*
>
> *Anexo ao presente Termo, planilha contendo as notas de crédito que foram objeto de glosa, e que passa a fazer parte integrante do AUTO DE INFRAÇÃO desta data.*
>
> *VALOR TRIBUTÁVEL: R$14.104.380,25*
>
> *ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 299 do RIR/99. "*

Cientificada das exigências em 28/03/2013 (fl. 260), a Contribuinte protocolou, em 29/04/2013, a impugnação de fls. 262/309, por meio da qual argumentou, em síntese, após explicar a forma de remuneração das agências de publicidade - em conformidade com as Normas-Padrão da Atividade Publicitária - que *"todos os valores escriturados pela Requerente na conta contábil n° 350210003 - DESCONTOS CONCEDIDOS dizem respeito a ajustes de preços e/ou faturamento que foram cobrados pela Requerente de seus clientes Anunciantes em razão dos serviços de publicidade que foram prestados"* (fl. 268).

Para além disso, alega que *"os lançamentos escriturados na referida conta contábil têm origem, na verdade, em três situações fáticas: (i) notas de crédito emitidas aos clientes em razão das falhas de inserção dos veículos de comunicação (mencionada na autuação); (ii) notas de crédito para ajustes de faturamentos; e (iii) ajustes das comissões cobradas pela Requerente dos seus clientes Anunciantes (mencionada na autuação) "* (fl. 268).

A seguir, explica detidamente cada uma das situações, da seguinte forma:

- **Primeira**: As notas de crédito emitidas pela Contribuinte - empresa de agendamento de publicidade - decorreram de "falha de inserção" na mídia e tiveram por objetivo compensar os clientes Anunciantes por campanhas publicitárias não veiculadas no espaço contratado. No ponto, afirma textualmente que *"essas notas de crédito foram emitidas para que a Requerente pudesse repassar os valores pagos por suas clientes Anunciantes, os quais se tornaram indevidos em razão da ocorrência das falhas de inserção. Dado que (i) os veículos de comunicação creditaram esses valores para a Requerente e que (ii) esses valores pertenciam às Anunciantes, não há como se refutar que a Requerente tinha o dever legal e contratual de repassar esse crédito para suas clientes"* (fl. 273) e, nesse sentido, aplica-se o quanto disposto no Decreto-lei n. 1.598/1977 acerca do conceito de lucro operacional e de vendas canceladas;

- **Segunda**: As notas de crédito emitidas para alteração de faturamento de determinadas prestações de serviços tiveram como objetivo cancelar notas fiscais emitidas anteriormente, as quais não atendiam aos prazos de cobrança pactuados com os clientes e viabilizar a emissão de novas notas fiscais de prestação de serviço. Os valores que foram objeto dessas notas de crédito (e que não foram adicionados à

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 14/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apuração do lucro líquido), foram cobrados dos respectivos clientes em datas posteriores, momento em que as receitas correlatas foram devidamente tributadas;

- **Terceira** (parte mais expressiva do auto de infração): Os ajustes de comissão celebrados pela contribuinte são condições de negócio, uma vez que foram imprescindíveis para que os preços cobrados pela prestação de serviços de publicidade se tornassem mais competitivos, de modo a viabilizar a manutenção dos respectivos contratos. Não se tratam de meros descontos concedidos por liberalidade, mas de verdadeiros acordos comerciais formalmente celebrados com seus clientes. Afirma-se no ponto, em síntese, que tanto a doutrina como a jurisprudência entendem que o critério estabelecido pelo artigo 299 do RIR/99 é objetivo e não dá margem a interpretações: para ser necessária, basta que a despesas esteja relacionada à atividade do contribuinte e à manutenção da fonte produtora, como no caso em que não ocorreram atos de liberalidade, mas sim atos essenciais à manutenção dos contratos de publicidade;

- Quanto à CSLL, defendeu que, mesmo que fossem consideradas desnecessárias as despesas glosadas, não se aplica o disposto no artigo 299 do RIR/99 à exigência da CSLL, conforme pacificado pelo CARF e reconhecido pela própria RFB, conforme ementas de acórdãos de reproduzidas às fls. 304/305.

O contribuinte colacionou diversos documentos para acompanhar sua impugnação, tais como: (**i**) cópias das Normas Padrão de Atividade Publicitária do CENP (fls. 354/374); (**ii**) reprodução da listagem das notas de crédito a clientes identificados, nas quais se fundamentam os lançamentos (fls. 375/488); (**iii**) notas de créditos por falhas de inserção de programação de veículos publicidade contratados (mídia escrita e televisionada), notas fiscais eletrônicas substitutivas (fls. 130/243; 489/605); (**iv**) contratos de agenciamento de publicidade e adendos de reduções de percentuais originalmente devidos contratados com clientes, mediante emissão de notas de crédito fls. (606/718).

Em sessão de julgamento realizada em 20/08/2013, a d. 2ª Turma da DRJ/RJ1 julgou **procedente** a impugnação e exonerou integralmente o crédito tributário, nos termos do acórdão n. 12-58.748 (fls. 723/729), que foi assim ementado:

> *"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2008*
>
> *AGENCIAMENTO DE PROPAGANDA. RESSARCIMENTOS.*
>
> *Cabe ao fisco a prova da não dedutibilidade de custos/despesas, inadmitida sua glosa por simples presunção fiscal.*
>
> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*
>
> *Ano-calendário: 2008*
>
> *BASE DE CÁLCULO. DESPESAS DESNECESSÁRIAS.*
>
> *As normas de apuração da base de cálculo do IRPJ não ensejam sua extensão, por reflexividade, às normas de apuração da CSLL, distintas daquelas.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 14/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado"

CÓPIA

Como houve a exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos em montante superior ao limite fixado em Portaria do Ministro da Fazenda, os autos subiram para análise deste Col. CARF com Recurso de Ofício.

Às fls. 733/765, consta petição de contrarrazões da Recorrida, que, sinteticamente, repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Como visto, a irregularidade motivadora da autuação fiscal foi descrita singelamente no Termo de Constatação Fiscal nos seguintes termos:

> *"No decorrer dos trabalhos fiscais, foram verificados na contabilidade apresentada pelo contribuinte lançamentos contábeis a débito da conta-contábil 3502100003 - DESCONTOS CONCEDIDOS, que foram objeto de solicitações de esclarecimentos através das intimações datadas de 19/01, 16/02, 25/02 e 18/03/2013.*
>
> *Em atenção as intimações lavradas, o contribuinte esclareceu que os lançamentos contábeis à débitos da conta contábil 3502100003, foram de dois tipos:*
>
> *Por falha de inserção dos veículos de comunicação, que concederam crédito ao contribuinte que os repassou seus para os clientes;*
>
> *Por ajuste nas comissões cobradas aos clientes que foram contratadas no percentual de 17% seguindo o estabelecido pelo CENP (Conselho Executivo das Normas Padrão), sendo que a comissão estabelecida e faturada contra o cliente foi reajustada para 8%.*
>
> *Diante do procedimento estabelecido pelo contribuinte,* ***esta fiscalização entendeu que os descontos concedidos aos clientes não encontram-se respaldados na legislação do Imposto de Renda, para efeitos de dedutibilidade****.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 14/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Dessa forma, **foram considerados como indedutíveis os valores lançados como ajuste de comissão dos percentuais de 17% para 8%, por se tratarem de convenção particular, reduzindo dessa forma os tributos devidos indevidamente**. "* (fl. 128)

Além disso, ressalte-se que a fiscalização nunca questionou (**i**) a natureza das despesas e a documentação que lastreou as apropriações contábeis ou (**ii**) que os valores impugnados estivessem relacionados à atividade da pessoa jurídica, conforme argumentação da Contribuinte no sentido de que diversos valores foram devolvidos aos seus clientes, mediante notas de crédito, reduzindo, portanto, sua receita bruta.

A questão cinge-se, portanto, a saber se os valores devolvidos por meio de notas de crédito - (**i**) créditos concedidos por falha de inserção, (**ii**) créditos por retificação de momento do faturamento (apenas 9 ocorrências), (**iii**) créditos concedidos por ajuste na comissão estabelecida (parcela de maior expressão dos autos de infração, compondo quase a totalidade dos valores) - **encontram respaldo na legislação do Imposto de Renda para efeitos de dedutibilidade**.

Primeiramente, é essencial ter em vista que, conforme apontou a d. DRJ - em conformidade com o acórdão CARF n. 101-93720 (Processo n. 10166.024165/99-13) -, *"a regra geral de definição do lucro real baseado no lucro líquido, ou seja, contábil, é no sentido de que, em princípio, todos os dispêndios da empresa são dedutíveis"*, sendo certo que *"uma despesa é necessária quando inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha"* e, *"em contraposição, a despesa não é necessário quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade, mas no sentido jurídico, de ato de favor, estranho aos objetivos sociais"* (fl. 727).

Nesse sentido, não é possível permitir a manutenção de autos de infração que se fundamentam apenas no fato de que a *"fiscalização entendeu que os descontos concedidos aos clientes não encontram-se respaldados na legislação do Imposto de Renda, para efeitos de dedutibilidade. Dessa forma, foram considerados como indedutíveis os valores lançados como ajuste de comissão dos percentuais de 17% para 8%, por se tratarem de convenção particular, reduzindo dessa forma os tributos devidos indevidamente"*.

A despesa em questão é necessária justamente porque é inerente à atividade da empresa Recorrida. A redução do preço do serviço é feita para que contratos comerciais sejam mantidos.

Por outro lado, esses ajustes de comissão da agência de publicidade são firmados pela Contribuinte com seus clientes e formalizados por meio de contratos - ou adendos a contratos já existentes - ou por correspondência com manifestações expressas do acordo celebrado entre as partes. Não se cuida de descontos concedidos caso a caso, mas de acordos firmados e refletidos em instrumentos formais que norteiam a relação contratual.

Ou seja, esses alegados *"descontos"* concedidos não são atos de mera liberalidade - que, aí sim, não permitiriam a dedução dos valores -, mas se cuidam de verdadeiras renegociações de preço da prestação dos serviços, que foram essenciais para a manutenção da relação comercial.

Exemplificativamente, leiamos trecho do contrato firmado com a TRIP LINHAS AÉREAS S/A e seu respectivo adendo (fls. 640/647), *in verbis*:

"CLÁUSULA SEXTA - PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 14/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *1. Os serviços da Agência serão remunerados na forma das Normas-Padrão, como segue*
>
> *a) Comissão de 18,37% (dezoito virgula trinta e sete por cento) sobre os valores brutos de veiculação do cliente e 12,00% (doze por cento) sobre o valor da produção de terceiros. "*
>
> *"**ADENDO AO CONTRATO DE PUBLICIDADE***
>
> *(...)*
>
> *Tem justo e acertado. O que segue:*
>
> *Clausula Sexta - item 1 - letra a = será concedida uma nota de crédito a **TRIP**, pelo valor correspondente a diferença entre o valor destacado na nota fiscal da **LB** e o acordado entre as partes, menos 50% do valor dos impostos, ou seja, 7,93% (sete virgula noventa e três por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal.*
>
> *Esta nota de credito deverá sempre acompanhar a nota fiscal da **LB**."*

A partir desse procedimento, entendo como possível a escrituração contábil levada a cabo pela Contribuinte, explicitada na fl. 750 dos autos (peça intitulada de "contrarrazões" ao recurso de ofício), nos seguintes termos:

> *"78. Para refletir o faturamento tal como descrito em breves linhas acima, a Recorrida lança a débito em sua contabilidade as notas de crédito emitidas em nome de seus clientes. Dado que os valores correlatos são redutores de preço e decorrem de acordos comerciais, a Recorrida os considera dedutíveis para fins de apuração de IRPJ e CSLL e, assim, não os adiciona na apuração de seu lucro líquido.*
>
> *79. Especificamente no que diz respeito ao ano calendário de 2008 e, assim, ao Auto de Infração lavrado, todas as notas de crédito emitidas por conta dos ajustes de comissão pactuados para os serviços publicitários prestados naquele ano foram lançadas na conta contábil n° 350210003 - DESCONTOS CONCEDIDOS e não foram adicionados pela Recorrida ao seu lucro líquido. "*

Nesse sentido, para além do fundamento externado pela d. DRJ para cancelar o auto de infração - ao afirmar que *"cabe ao contribuinte, no exercício de sua atividade, optar por estratégias e procedimentos legais mais convenientes à manutenção/ampliação das fontes produtoras de seus rendimentos. A prova da não dedutibilidade de uma despesa é do fisco. (...) Nesse contexto, injustificável e eivado de absoluta falência de factualidade material a proposição fiscal que fundamentou as exações"* -, entendo como possível a dedução dos valores existentes na conta contábil 3502100003, nos termos em que pleiteado pela contribuinte.

Em relação à CSLL, por mera reflexividade, entendo que deva ser mantido o entendimento exarado por ocasião de julgamento na instância de piso, na medida em que - à míngua de dispositivo legal que indique a adição de determinada despesa para fins de apuração

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 14/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da base da referida contribuição -, ainda que se caracterizassem como não dedutíveis as despesas ora em análise para efeitos de IRPJ, não se poderia, por mero reflexo, considerar como não dedutíveis para fins da CSLL à míngua

Conclusão

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício mantendo *in totum* o quanto decidido pela d. DRJ.

É como voto.

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/10/2014 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 14/10/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 14/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA