



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000422/2002-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.600 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de julho de 2020
Recorrente SATIPEL INDUSTRIAL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1998

DESPESAS OPERACIONAIS. DOAÇÃO. NÃO CARACTERIZADA

Ainda que se verifique a entrega gratuita de produtos à clientes, a gratuidade, *per se*, não é suficiente para caracterizar a figura típica do contrato de doação. O mesmo se observa quanto a pagamento de contribuições à entidades de Classes. Neste caso, como o único óbice aventado pela Fiscalização para se permitir a dedução destas parcelas do lucro líquido da empresa foi superado, impõe-se o cancelamento da glosa.

DESPESAS OPERACIONAIS. CONGRAÇAMENTO. FESTA DE FINAL DE ANO. DESNECESSIDADE. IRPJ. INDEDUTIBILIDADE.

Por consistir em mera liberalidade do contribuinte, ainda que destinada a seus funcionários, não de ser objeto de glosa os dispêndios efetuados a título de conagraçamento, representado por evento realizado por ocasião do encerramento do ano.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto a cancelar as glosas concernentes às despesas com produtos ofertados e com entidades de assistência de classe e, por maioria de votos, em negar provimento quanto à glosa de despesas com confraternização de funcionários, vencidos os Conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Cleucio Santos Nunes, que votaram por dar provimento ao recurso nesta parte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o feito de autos de infração (e-fls. 117/122) lavrados em desfavor da insurgente a fim de, a partir de glosas de despesas consideradas indedutíveis, determinar-se o ajuste do lucro líquido da empresa, reduzindo-se, pois, os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa relativos, respectivamente, ao IRPJ e a CSLL, apurados no calendário de 1998.

As preditas glosas, como se extrai do TVF juntado à e-fls. 104/106, teriam recaído sobre três itens identificados na escrita contábil da contribuinte, a saber:

- a) R\$ 45.636,92 (conta 3.1.02.03.0007- PRODUTOS OFERTADOS) os quais, pelo que explicara a empresa, seriam pequenos volumes de mercadorias entregues, gratuitamente, a seus clientes para fins de testagem e, por conseguinte, para incremento de suas vendas e atividades;
- b) R\$ 77.261,09 (conta 3.1.03.05.0009 - FESTAS PARA FUNCIONÁRIOS), que, objetivamente, se tratavam de despesas com eventos de conagração ofertados aos colaboradores da insurgente;
- c) R\$ 65.063,91 (conta 3.1.03.02.0004 - ASSISTÊNCIA DE CLASSE), consistentes em doações realizadas à entidades de representativas de classes econômicas (“*ABEMD-Associação Brasileira de Marketing Direto, ABIPA Associação Brasileira das Indústrias de Painéis de Madeira, Associação Brasileira das Indústrias do Mobiliário, CIERGS-Centro das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul, etc*”, como descrito pela própria contribuinte).

Os três itens foram considerados pela D. Auditoria como “doações” não compreendidas no rol taxativo do art. 13, § 2º, da Lei 9.249/95 e, por conseguinte, indedutíveis para fins de apuração do IRPJ. Quanto a CSLL, a glosa ficou adstrita à parcela apontada no item “b”, acima mencionado (“Festas para Funcionários”). E quanto este mesmo item “b”, acrescentou, ainda, a inexistência de vinculação desta despesa à atividade econômica, considerando-a, pois, não essencial ao seu regular desenvolvimento.

Regularmente intimada da Autuação, a contribuinte opôs a sua impugnação (e-fls.124/129) para, num primeiro momento, discorrer sobre o conceito de doação para, em seguida, defender a dedutibilidade dos valores tratados pelo TVF.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ de São Paulo, por meio do acórdão de e-fls. 153/162, houve por bem julgar parcialmente procedente a impugnação a fim de cancelar a imputação concernente apenas quanto a CSLL (ante uma alegada ausência de previsão legal para exclusão, do lucro líquido, da parcela glosada na autuação). Manteve, quanto ao mais, a autuação, valendo destacar, contudo, que em relação aos produtos entregues aos clientes da

insurgente, não obstante não se tratar de uma doação, não se verificariam nos autos provas de usa incorrência ou do incremento da atividade econômica em decorrência de sua entrega.

A contribuinte foi intimada do resultado do julgamento acima em 15 de janeiro de 2009 (e-fl. 164), tendo interposto o seu recurso voluntário em 11 de fevereiro daquele mesmo ano (e-fl. 165), em que, num primeiro momento, aventa a nulidade do acórdão recorrido em face de uma pretensa inovação, relativa, especificamente, ao primeiro item das parcelas glosadas ("produtos ofertados"). Passo seguinte, e quanto a esta parcela, afirma que, ao se assumir não se tratar de doação e que, de mais a mais, a própria Fiscalização teria reconhecido a relevância desta prática para o incremento da atividade econômica, tais valores deveriam ser considerados dedutíveis.

Em relação aos outros dois itens, reprisou a os fundamentos de sua impugnação, sustentando a dedutibilidade daquelas despesas ante sua operacionalidade, afirmando, mais, não se tratarem de doações, propriamente (o que afastaria a vedação contida no § 2º do art. 13 da Lei 9.249/95).

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e, no mais, preenche todos os pressupostos de cabimento, pelo que, dele, tomo conhecimento.

I PREFACIALMENTE.

Primeiramente, insta pontuar a generalidade e subjetividade das regras postas no ordenamento para legitimar a apropriação de despesas tendentes à fixação do aspecto quantitativo das exações cuja obrigação fora constituída pelo auto de infração. De fato, a regra geral estatuída no antigo RIR/94, (vigente à época dos fatos tratados no feito) preestabelecia critérios vagos, não delimitáveis e dotados de elevado grau de, repita-se, subjetivismo; o art. 242 do predito ato regulamentar, vejam bem, fixava os critérios da necessidade, usualidade e normalidade como pressupostos de dedutibilidade das despesas das bases de cálculo do IRPJ.

Mas o que se pode entender como "despesa necessária" à atividade do contribuinte? Há critérios mais objetivos que nos permitam sustentar que determinado dispêndio incorrido pelas empresas detenham um vínculo com o "tipo de transações ou operações exigidas pela atividade da empresa" (art. 242, § 1º, do antigo RIR/94)?

A Lei 9.249, em seu artigo 13, III, sustentam alguns, acresce à tipificação da "necessidade" a figura do vínculo intrínseco entre o gasto incorrido e a atividade de produção ou comercialização de bens e serviços; considerar-se, todavia, semelhante requisito como próprio à regra geral de dedutibilidade, *permissa venia*, atenta contra a própria generalidade daquela norma... isto porque o aludido artigo (13), estipula o vínculo intrínseco apenas como pressuposto de dedutibilidade de despesas concernentes, especificamente, aos bens do ativo fixo das empresas. Em outras palavras, somente se pode exigir a prova da ligação intrínseca das despesas

com "*a produção ou comercialização dos bens e serviços*" quando incorridas para sustentar, manter ou ajustar os bens "*móveis ou imóveis*" detidos pelo contribuinte. A "necessidade", de outro turno, ultrapassa esta especificidade pelo que, inclusive, merecem críticas as considerações propostas no item 4 do Parecer Normativo CST de n.º 32/81 quando este busca conceituar necessidade a partir da expressão "essencialidade". Veja-se:

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

"Essencial" e "necessário" não são sinônimos... necessidade, frise-se, revolve mais uma ideia de "contribuição" ou de "auxílio" ao passo que essencialidade se aproxima da figura da "indispensabilidade". Neste particular, ao se equiparar "necessidade" à "essencialidade" tornar-se-iam indedutíveis despesas incorridas, v.g., com a contratação de serviços de terceiros, tais como, a consultoria jurídica ou a publicidade (que, não obstante necessárias, não são essenciais à atividade produtiva das empresas).

Não por outra razão, quando da análise do conceito de insumos para fins de apropriação de créditos para apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, estabeleceu-se a diferenciação entre os requisitos apropriados pela legislação de regência entre o regime daquelas exações e aquele que é próprio ao IRPJ e a CSLL, como se extrai do excerto do voto constante do acórdão, deste CARF, de n.º 3102-001.586 (DJU de 28/11/2012) :

(...) COFINS NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM BENS E SERVIÇOS NÃO INCLUÍDOS NO CONCEITO DE INSUMOS DO ART. 3º DA LEI Nº 10.833/03. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.
As despesas com alimentação dos empregados, fornecimento de cesta básica, material de consumo, material de expediente, material de escritório, pessoal de serviço administrativo, serviço de segurança e vigilância, material de limpeza, manutenção de equipamentos de informática, serviços de consultoria, serviços de advocacia, vale transporte, serviços de transporte de funcionários, uniformes, material de segurança, planos de saúde e despesas de viagens a que se refere às glosas em discussão, correspondem a despesas de caráter geral voltadas para a administração da empresa e despesas referentes a benefícios aos empregados e não guardam relação direta com a prestação de serviço realizada. As despesas glosadas não têm nenhum efeito direto sobre a prestação de serviços de limpeza e conservação realizados pela Recorrente, visto tratarem-se atividades auxiliares ao funcionamento da empresa e portanto, não pode ser utilizado para gerar os créditos do PIS e da COFINS não cumulativos(...).

Se é verdade que até mesmo a posição acima, quanto ao PIS e COFINS, já foi modificada, a luz do precedente do Superior Tribunal de Justiça, consolidado no julgamento do RESP de n.º 1.221.170, é inegável que as despesas descritas na ementa acima reproduzida são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que tais despesas não sejam "essenciais" ao processo produtivo ou de prestação de serviços (o sendo, isto sim, necessárias para a condução administrativa da empresa ou contribuinte).

A necessidade, pois, a que aludia o art. 242 do antigo RIR/94, se exprime pela ideia de auxílio relevante à consecução da atividade econômica, como forma de contribuição significativa ao implemento do objeto social da empresa ou companhia.

Questão diferente, no entanto, se vê no caso das doações já que nestas hipóteses, a regra legal, *in casu*, o art. 13, inciso VI e § 2º, da Lei n.º 9.249/95, foi bem mais objetiva de sorte

que, caracterizada a doação, essa somente será dedutível se enquadrada em um ou alguns dos casos listados, taxativamente, nos incisos do aludido § 2º (já que as demais são vedadas pelo referido inciso VI do *caput*).

II O CASO CONCRETO. MÉRITO.

II.1 Das glosa relativa à mercadorias entregues gratuitamente à clientes da empresa.

Ainda que a recorrente tenha apontado uma nulidade no acórdão recorrido, decorrente da inovação relativa aos motivos de fato e de direito invocados pela Autoridade Lançadora, é inegável que semelhante vício será, efetiva e concretamente, verificado acaso se concorde com a Turma Julgadora *a quo* de que as despesas com a entrega gratuita de mercadorias à clientes não conforma uma “doação” (premissa esta adotada pela Fiscalização).

E, neste particular, é preciso afirmar algo que parece ter sido ignorado pela Fiscalização. O contrato de doação não pressupõe, exclusivamente, a liberalidade/gratuidade como requisito único e isolado à sua tipificação. Como bem lembra Caio Mário da Silva Pereira, o concerto afeito à doação pressupõe, além da gratuidade, a ausência de um *sinagma* (o contrato pode prever o cumprimento de um encargo pelo donatário o que, entretanto, não afeta a obrigação imposta ao doador¹) e, mais importante, a forma escrita, nos termos do então vigente art. 1.168 do Código Civil de 1916.

Observem que a primeira intimação encaminhada ao contribuinte exigia deste apenas a exibição de livros comerciais e documentos fiscais (e-fl. 7). Apresentados os elementos anteriormente mencionados, foi emitido novo termo (e-fl. 100), desta feita para instar o contribuinte a explicar as deduções criticadas no processo, que prontamente apresentou os esclarecimentos pertinentes. E, em especial, quanto a esta primeira parcela, a empresa assim se pronunciou;

O valor de R\$ 45.636,92 (saldo da conta 3.1.02.03.0007) foi lançado a resultado, como "produtos ofertados", porque se referem a produtos de nossa fabricação (chapas de madeira aglomerada), que foram transferidos gratuitamente a clientes, para sua utilização em testes na fabricação de seus respectivos produtos.

Após a resposta anteriormente aventada, a D. Auditoria procedeu, pura e simplesmente, à lavratura do auto de infração e presumiu, a partir dos esclarecimentos supra, que este valor, e todos os demais tratados na autuação, eram, de fato, doações. Não houve nenhuma intimação subsequente endereçada à recorrente para exibir, v.g., o contrato de doação ou quaisquer outros documentos que pudessem, de qualquer forma, demonstrar a natureza dos valores glosados.

O acórdão recorrido afasta a tipificação destas cessões gratuitas de produto como contratos de doação afirmando que “*na situação presente, [...] estaria mais para a ocorrência de uma espécie de amostras [...] vinculando-se, de certa maneira, aos interesses comerciais do contribuinte*”. A verdade é que, a míngua de outros elementos, inclusive as notas fiscais referidas pela própria insurgente, qualquer pretensão de se tentar classificar esta operação perpassa por

¹ “[...] a existência de encargo eventualmente determinado constitui simples modus [...], inconfundível com obrigação. Se o encargo assume o caráter de contraprestação, desfigura-se o contrato, que passará a constituir outra espécie, sem embargo de usarem as partes, impropriamente, o nomen iuris doação” (PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil, vol. III. 10a. ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000, p. 152).

puro achismo... não há qualquer evidência de que se tenha, na espécie, uma doação, até porque o respectivo contrato não foi trazido e, mais que isso, a empresa não foi, nem mesmo, instada a trazê-lo. E, como dito, também não se cuidou de intimar o contribuinte para trazer eventuais documentos que pudessem apontar para uma outra figura contatual típica ou atípica. O que há, *in casu*, é uma afirmação do interessado, não refutada pela autoridade lançadora e, conseqüentemente, não investigada.

O problema, aqui, e também quanto ao item relativo às “contribuições para entidades de classes”, é que a única premissa sustentada pelo D. Agente Fiscalizador, é de que tais montantes teriam sido objeto de “doação”, cuja dedutibilidade seria vedada pelo art. 13, VI, c/c § 2º da Lei 9.249/95. Pede-se vênia, aqui, para reproduzir os respectivos trechos do TVF que tratam destas despesas:

Como reconhece o Contribuinte que os produtos foram transferidos gratuitamente, configura-se o ato de doação, o qual, por não estar entre as hipóteses do parágrafo segundo do art. 13, é indedutível, e como tal seu valor deveria ter sido adicionado no ajuste do lucro real e na composição da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. O artigo 28 da IN 11/96 é taxativo : "para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é vedada a dedução das despesas com doações e contribuições não compulsórias".

Não há aí, destaque-se, a descrição de qualquer outro óbice levantado pela Fiscalização à dedução desta parcela o que, diga-se, torna inverídica a assertiva contida no acórdão recorrido no sentido de que autuação teria se calcado na desnecessidade das despesas (item 06.01 do acórdão). A desnecessidade das despesas, diga-se, como já pontuado anteriormente, foi invocada apenas quanto os gastos com eventos de confraternização (festas).

Ou seja, a conclusão óbvia decorrente da constatação de que as importâncias registradas pela empresa na conta 3.1.02.03.0007- PRODUTOS OFERTADOS não configurariam, comprovadamente, uma “doação”, seria de que ao ato de infração, neste ponto, é improcedente (quicá por falta de uma instrução mais apropriada). O que fez a DRJ, neste particular, e tem razão o contribuinte quando a critica, foi tentar retificar o lançamento para nele inserir outros motivos de fato e de direito não tratados pelos autos de infração:

07.01.02. ora, muito embora a manifestação fiscal tenha sido no sentido de que a cessão (ou doação, assim chamada) teria por propósito o incremento das vendas da interessada, a esta restaria comprovar, de maneira cumulativa, (a) que a cessão de tais materiais, efetivamente, veio a alavancar suas receitas, seja através da "abertura" de novos clientes, seja através da utilização por seus (à época) clientes, a outros fins que não aqueles a que habitualmente destinados e (b) que as saídas de tais mercadorias tenham se dado através de outros tipos de operações (simples remessas, amostras, etc.) que não viessem a se caracterizar como vendas, fato este que deveria ser comprovado documentalmente.

Ora vamos, no item 06.01 do aresto a própria turma *a quo* afirmou, textualmente, que “*em nenhum momento dos autos, a ação fiscal prega pela inocorrência das despesas glosadas, bem como que não se encontrem embasadas em documentação hábil e idônea*” e, noutro giro, a necessidade das despesas também não foi invocada como condicionante à exclusão desta parcela do lucro líquido da recorrente. A inovação, neste caso, incorrida pelo *decisum a quo*, é patente e, ato contínuo, ilegal (porque contrária aos ditames do art. 146 do CTN), inclusive por violar a garantia da ampla defesa.

Assim, uma vez assentado que os valores tratados na conta 3.1.02.03.0007 não são, comprovadamente, doações, e sendo este o único óbice aventado pela D. Autoridade Lançadora à sua dedução, há que dar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

II.2 Das despesas com festas para os funcionários.

Ainda que quanto a estas despesas o TVF também faça referência à ocorrência de doação vedada pela fiscalização (e, neste caso, mais que no primeiro, fica mais que evidente a inexistência desta modalidade contratual, até pela inespecificidade do donatário), foi invocado, também, a desnecessidade de seu dispêndio para a consecução da atividade econômica do contribuinte.

E, neste particular, me permitam reproduzir as razões constantes do acórdão recorrido, com espeque nos preceitos do art. 57, § 3º, do anexo II do RICARF, já que com elas concordo:

07.02.01. a impugnação apresentada contesta tais alegações, dizendo tratar-se de evento comemorativo das festas de *final* de ano (1998), realizado com o objetivo de *congraçamento* dos *funcionários* buscando *melhor* entrosamento e harmonia *entre* eles, fator *importante* para o rendimento do trabalho e *eficiência* da produção. Trata-se de módico dispêndio, em relação ao movimento econômico da empresa, além de devidamente comprovada, daí porque dedutível. Menciona, também, jurisprudência a seu favor.

07.02.02. Em que pese o entendimento manifestado pela interessada, em relação ao presente tópico, não há, na legislação vigente (à época), qualquer menção à possibilidade de a mesma vir a ter o tratamento de despesa (operacional) dedutível, na forma do art. 242 do RIR/1994, retro reproduzido;

07.02.03. o aspecto de *congraçamento* entre os funcionários, visando um melhor entrosamento e harmonia entre eles (elogiável, por sinal), alegado pela defesa, é insuficiente a retirar o caráter de liberalidade de tal dispêndio, tratando de matéria de caráter subjetivo (da mesma forma que entendeu, de maneira contrária, a ação fiscal), sem qualquer embasamento legal a lhe dar sustentação (...).

A toda evidência, a realização de festas ou *congraçamentos* não contribui para o incremento da atividade econômica e nem tampouco se revela necessária ao seu desenvolvimento. Como bem posto pelo Acórdão recorrido, ainda que elogiável e mesmo que semelhantes enlaces promovam uma melhora do ambiente de trabalho, não há um vinculação clara entre estes eventos e a produção empresarial.

Não procedem, neste caso, as pretensões da recorrente.

II.3 Das despesas com “contribuições para entidade de classe”.

Aqui, mais uma vez, se está diante de vício de instrução por parte da fiscalização, cabendo as mesmas considerações propostas no item II.1... não há, nos autos, nada, absolutamente nada, que permita afirmar que estas “contribuições” seriam, de fato, doações... aliás, seria perfeitamente possível sustentar que tais contribuições sejam precisamente aquelas tidas como associativas que, inclusive, pressupõem uma contraprestação pelas entidades associativas.

Como, mais uma vez, o único óbice aventado foi a caracterização deste dispêndio como doação, e ausente qualquer prova de que de fato estamos tratando desta modalidade contratual, o auto de infração não se sustenta, sendo de se prover, também aqui, o apelo voluntário.

III CONCLUSÃO.

A luz de todo o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de cancelar as glosas concernentes às despesas nas contas contábeis 3.1.02.03.0007- PRODUTOS OFERTADOS -, e 3.1.03.02.0004 - ASSISTÊNCIA DE CLASSE.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca