



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.001505/2007-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.000 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2021
Recorrente HERSHEY DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

DESPESA COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. PRODUTOS ENTREGUE A TÍTULO DE DEGUSTAÇÃO E BONIFICAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

São passíveis de dedutibilidade do IRPJ e da CSLL o valor de custo dos produtos produzidos quando a saída do estabelecimento do contribuinte se dê a título de degustação ou bonificação, desde que a operação observe critérios de razoabilidade e normalidade, tais como a inserção de novo produto ou aumento da participação do contribuinte no mercado consumidor.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar como válida a despesa operacional no valor de R\$ 3.403.862,93.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o conselheiro Evandro Correa Dias.

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/RPO, que julgou improcedente a impugnação contra os Autos de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) que resultaram na

retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da CSLL para R\$ 38.010.981,35 e R\$ 38.237.062,56, respectivamente.

2. A autuação teve como motivação a glosa de despesas operacionais com propaganda e publicidade, onde o sujeito passivo registrou operações denominadas de degustação e de bonificação relacionadas à saída de produtos com preços bem inferiores aos usualmente praticados. As operações de saída foram suportadas por notas fiscais e se destinaram majoritariamente (85%) a empresas de transporte e o restante a supermercados, conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades (240/243 do Volume Digitalizado nº 2).

3. Em impugnação (272/299 do Volume Digitalizado nº 2), o sujeito passivo arguiu que é a maior fabricante de chocolates da América do Norte e atua no mercado brasileiro desde 1998 com a importação de produtos de grande sucesso nos EUA; que por considerar o Brasil um mercado atrativo e potencial decidiu produzir seus produtos no País a partir de julho de 2001; que a expectativa de vendas não foi alcançada, gerando um estoque acumulado expressivo, no ano-calendário de 2002, com exíguo prazo de validade dos produtos; que antes de os produtos perecerem e se consumasse uma perda, optou pela distribuição dos produtos em estoques a preços inferiores aos usualmente praticados, a título de degustação e bonificação, com o objetivo de recuperar parcialmente o investimento despendido, proporcionando, com isso, a divulgação dos mesmos e um possível incremento futuro de vendas; que os produtos que foram distribuídos a título de degustação e de bonificação eram aqueles que permaneciam em estoque por longo período e antes da perda do prazo de validade de doze meses; defende que despesa dedutível deve ser entendida aquela com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora dos rendimentos; que a necessidade ou a normalidade do gasto é questão de fato que só pode ser aquilatada diante dos casos concretos; que não há impedimento na legislação para que uma empresa, diante da frustração de vendas, possa promover a distribuição de seus produtos (estes com prazo de validade próximo de seu término) por preços inferiores aos praticados no mercado para fins de evitar perda e incrementar as vendas; que o art. 366 do Decreto nº 3.000, de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), admite despesas gastos com propaganda; e que a indedutibilidade não poderia abranger a CSLL por ausência de previsão legal.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 1.511/1.518) por entender que as despesas não atendem critérios de razoabilidade e normalidade ao serem fornecidas toneladas de chocolate como degustação; que a venda a preços inferiores a título de degustação e bonificação para recuperar parcialmente os dispêndios incorridos não se configura despesa, mas venda; que produtos saídos a título de bonificação ou degustação, referem-se a vendas de produtos que integravam a conta representativa de estoque de mercadorias; que por ocasião da saída dessas mercadorias, conforme prática contábil; deveria ser realizada a baixa na conta de estoque e, concomitantemente computadas nos custos; que as despesas consideradas indedutíveis para apuração do IRPJ, também são indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

GLOSA DE DESPESAS.

Somente se admitem como despesas para efeito de determinação do lucro real, aquelas que atendem as condições de dedutibilidade previstas na legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se à tributação reflexa da CSLL, idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 1.533/1.598), a Recorrente repisa os argumentos aduzidos na impugnação, em especial que não é concebível que se admita ao Fisco o condão de interferir nas decisões comerciais a administrativas de qualquer sociedade empresária; que cabe à sociedade empresária decidir quais são as despesas que são ou não necessárias a sua manutenção, dentro de sua estratégia empresarial; que em nenhum momento questionam a veracidade das despesas contabilizadas, lastreadas em notas fiscais; que a usualidade ou normalidade das despesas não podem ser restringir a uma avaliação teórica apenas, em especial porque, no caso, os produtos estavam próximos da data de validade; aduz *que os produtos vendidos objeto de glosa fiscal são diretamente vinculados à atividade social da Recorrente; que a estratégia empresarial desenhada de penetração de mercado por meio de utilização de ferramenta de vendas a preço inferior ao mercado permite a extensão da divulgação da marca; que os produtos distribuídos eram aqueles que permaneciam em estoque por longo período a antes de expirar o prazo de validade; alega que a desclassificação das despesas de bonificação como propaganda, na decisão recorrida, se deu com base no dicionário e que os produtos saídos representavam estoque de mercadoria; defende que a despesa de propaganda se destinava a divulgar o nome e marca da empresa, nos termos do art. 366 do RIR/99; que a própria autoridade julgadora entendeu que os referidos gastos seriam custos e não despesas e, que essa natureza, não pode ser esquecida em razão da convenção contábil da objetividade (avaliação dos registros contábeis com base em documentos que suportam a operação) e do conceito de renda (art. 43 do Código Tributário Nacional (CNT)); alega que não admitir a dedutibilidade como forma de custo é tributar receita e não o lucro; que a bonificação pode ser também considerada como desconto incondicional (constante na nota fiscal), em vez de despesa como propaganda; alega que os fundamentos que condenaram a operação repousam em (i) ausência de razoabilidade, pautado pela ausência de objetividade, (ii) inusualidade, pois o mesmo procedimento não ocorreu em outros exercícios fiscais, que não prospera porque se tratava de empresa se instalando no País, que estava se adaptando às diversas variáveis de mercado e (iii) não adotado por empresas do mesmo setor, argumento genérico e desprovido de qualquer dado que ateste a afirmação; que a presunção de culpabilidade efetuada pelo Fisco vai de encontro à própria inteligência econômica; que o r. acórdão é de tal maneira escorchantes que (...) teria sido melhor à contribuinte: (i) a baixa como perda de estoque ou (ii) a saída como amostra grátis. que se deixasse os produtos perecerem teria sua dedutibilidade garantida pelo art. 291 do RIR/99; que é ilegal a exigência de exclusão das despesas glosadas da base de cálculo da CSLL, pois o art. 299 do RIR/99 tem fundamento na Lei nº 4.506, de 1964, que disciplina apenas questões do IRPJ; ao final requer o provimento do Recurso Voluntário para cancelar integralmente a glosa das despesas de propaganda e publicidade.*

6. Em sessão ocorrida em 09.02.2021 (fls. 1.603/1.608), esta Turma entendeu por converter o julgamento em diligência, pois havia dúvidas sobre a forma e o efetivo valor contabilizado a título de despesas com publicidade e propaganda, isto é, se: (i) pelo valor do

custo dos produtos vendidos com bonificação e degustação; (ii) pelo valor da operação registrada nas notas fiscais, como informado pela Recorrente; ou (iii) em duplicidade, pelo valor do custo, em razão da baixa dos estoques, e pelo valor das notas fiscais.

7. Em atendimento, a autoridade fiscal produziu Relatório de Diligência Fiscal (fls. 2.392/2.394), onde resumidamente conclui que:

7.1. O contribuinte atendeu parcialmente à intimação e apresentou documentos e esclarecimentos acerca da contabilização das despesas. Apresentou o Livro Razão e não apresentou o Livro Diário.

7.2. A forma de contabilização, apesar de impróprios e não convencionais, seriam aceitáveis em termos de tributação, posto que, se corretos, não trariam prejuízos aos fisco, mas que há incoerências e lacunas que impedem a dedutibilidade das despesas/custos, ou parte delas, pelo menos.

7.3. Que o estoque foi baixado diretamente nas consta de despesa, bonificação e degustação, no valor de R\$ 3.403.862,93.

7.4. Que, conforme informações da Recorrente, a conta “Contas a Receber-Clientes” foi sensibilizada por lançamentos a crédito de vendas e débito das contas de degustação e bonificação.

7.5. Que nas palavras da Recorrente, o registro contábil “nada mais representa que a anulação da receita inicialmente contabilizada”, mas que, todavia, a autoridade fiscal não logrou comprovar a receita inicialmente contabilizada em razão de o contribuinte não ter apresentado o Livro Razão da conta de Vendas, fato que impossibilitou verificar a contrapartida credora, na conta vendas, das notas fiscais e que os valores consignados a crédito na conta “Contas a Receber-Clientes” não são dedutíveis.

7.6. Conclui a autoridade fiscal que apenas o valor levado a crédito nas contas de estoque seriam passíveis de dedução.

7.7. Em razão da não apresentação do Livro Diário, opina a autoridade fiscal pela manutenção da glosa das despesas com propaganda e publicidade.

8. Regularmente intimada, a Recorrente se manifestou (fls. 2.402/2.405) no seguinte sentido:

8.1. Que demonstrou minuciosamente os lançamentos e respectivas contrapartidas no Livro Razão.

8.2. Que a autoridade fiscal reconheceu o valor de R\$ 3.403.862,93 como valores passíveis de dedução.

8.3. Que os registros contábeis demonstram despesas com degustação, no valor de R\$ 3.487.199,18, e bonificação, no valor R\$ 1.708.625,26.

- 8.4. Que a contrapartida credora da “Contas a Receber de Clientes” teve como finalidade anular parcialmente o lançamento de receita e clientes a receber para alocar os produtos que não foram vendidos de fato.
- 8.5. Que não mediu esforços para levantar as informações demandadas, mas que teve dificuldade em face de os fatos decorrerem há mais de dezoito anos.
- 8.6. Que não houve dupla dedução nos resultados.
9. É o relatório.

Voto

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento

10. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 26.12.2012, conforme Aviso de Recebimento da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (fls. 1.524/1525), portanto o Recurso Voluntário apresentado em 25.01.2013, conforme carimbo de recepção apostado na primeira folha da peça recursal (fls. 1.533), é **tempestivo** e, por preencher os demais requisitos processuais, dever ser conhecido.

Mérito

11. A matéria objeto do presente litígio, como relatado, diz respeito à dedutibilidade, como despesas operacionais de propaganda e publicidade, onde o sujeito passivo registrou operações denominadas de degustação e de bonificação relacionadas a saída de produtos com preços bem inferiores aos usualmente praticados, a luz do que previa o então art. 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

(...)

12. Registre-se, que as operações de saída de produtos foram em sua totalidade acobertadas com notas fiscais de saída, de degustação (fls. 61/109) e de bonificação (fls. 110/234), cujos valores foram levados à débito como despesa com propaganda e publicidade (fls. 50/51), cujos lançamentos de despesa constam discriminados em extrato de conta específicos, degustação (fls. 238/239), no valor de R\$ 3.487.199,18, e bonificações (fls. 235/237), no valor de R\$ 1.708.625,26.

13. Preliminarmente, e nisso assiste integral razão à Recorrente, não compete ao Fisco questionar estratégias e decisões empresariais, como no caso, destinada a buscar maior participação no mercado consumidor, seja sobre o volume ou preço dos produtos aplicados, que, quando computados com os custos incorridos, influenciarão no resultado da sociedade empresária.

14. No caso específico da Recorrente, as estratégias de divulgação da marca e de seus produtos foi motivada por um fato absolutamente relevante, isto é, a iminência da perda de validade para consumo dos produtos distribuídos em bonificação ou degustação. Nesse ponto, embora inadequado o termo *escorchante*, empregado pela Recorrente para qualificar a decisão recorrida, os outros dois cenários possíveis, baixa como perda de estoque (após a perda da validade dos produtos) ou a saída como amostra grátis, produziriam menores resultados que a adoção da estratégia de venda desses produtos a título de degustação ou bonificação.

15. E nesse último ponto reside o ponto nodal da glosa fiscal das despesas e no mérito da decisão recorrida. A decisão da DRJ aborda de forma econômica esse ponto:

O art. 399 do RIR de 1999, citado pela contribuinte, admite despesas, gastos com propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade da empresa e respeitando o regime de competência. Ora, em nada tal operação caracteriza despesa de “propaganda e publicidade”. **Não se olvide que importados ou produzidos no Brasil, os produtos saídos a título de “bonificação”, “degustação” e vendas, integravam a conta representativa de “estoque de mercadorias”. Portanto, quando da saída dessas mercadorias, conforme prática contábil é realizada a baixa na conta de estoque e, concomitantemente computadas nos custos.** (g.n.)

16. Como referido, os valores das notas fiscais que deram suporte as operações denominadas bonificações e degustações, foram registradas como despesa na conta propaganda e publicidade (DIPJ/2003, Ficha 5A – Despesas Operacionais, linha 18, fls. 7 do Volume Digitalizado nº 1).

17. Correta a afirmação constante no excerto da decisão de primeira instância, ou seja, se houve saída de produto do estoque há repercussão nos custos.

18. Explica-se, a saída de produtos a qualquer título que seja (venda, venda a preço vil, bonificação, degustação, amostra grátis, doação) a contrapartida redutora de resultado é a conta de Custo de Produtos Vendidos (CPV).

19. Ou seja, se a empresa adotou a estratégia de distribuir produtos a preços substancialmente abaixo do que vinha praticando com objetivo de aumentar sua presença no mercado consumidor, o custo dos produtos distribuídos é aquele pelo qual esses mesmos produtos estavam avaliados como estoque de produtos prontos, conta do ativo circulante.

20. Jamais o valor das notas fiscais de saída, onde se materializou, nas palavras da Recorrente, *a estratégia empresarial desenhada de penetração de mercado por meio de utilização de ferramenta de vendas a preço inferior ao mercado*, poderia ser debitado diretamente como despesa, aliás não faz sentido contábil algum esse registro, uma vez que a contrapartida deveria ser um registro de direito a receber (débito em conta do ativo representativa de clientes ou duplicatas a receber) ou a débito de disponibilidade financeira imediata (caixa ou conta corrente bancária).

21. Por essa razão, com base nesses elementos, assistiria razão à decisão recorrida que julgou improcedente a impugnação em glosar os valores das notas fiscais de venda (conforme a Recorrente afirma) que destinaram produtos a título de degustação e bonificação.

22. Todavia, em que pese o extenso volume de documentos juntados ao processo, não constam de forma clara quais os registros contábeis das referidas notas fiscais, que em tese, implicaria os seguintes lançamentos:

- a) Venda (pelo valor total das NF):
 - a. 1. Débito: Caixa ou Banco (venda à vista) ou Créditos a Receber, Clientes ou Duplicatas a Receber (venda a prazo)
 - a. 2. Crédito: Receita com Vendas
- b) Custo dos Produtos Vendidos (Apurado pelo método de avaliação dos estoques admitido pela legislação tributária)
 - b. 1. Débito: Custo dos Produtos Vendidos ou Despesas com Propaganda
 - b. 2. Crédito: Estoque de Produtos Prontos (Ativo Circulante)

23. A prevalecer a tese da Recorrente, o registro em conta de despesa do valor das vendas com degustação e bonificação, haveria dupla dedução dos resultados. Uma pelo registro de custo dos produtos que deram saída do estoque (pelo valor de avaliação do ativo) e a segunda pelo registro das despesas com propaganda e publicidade (pelo valor de face das notas fiscais, conforme extratos específicos: bonificações (fls. 235/237), no valor de R\$ 1.708.625,26, e degustação (fls. 238/239), no valor de R\$ 3.487.199,18.

24. Veja-se que nada disso se confunde com um dos argumentos trazidos pela autoridade lançadora ou julgadora de primeira instância para manter o lançamento, isto é, de que a operação não atenderia critérios de razoabilidade e normalidade, que, como já registrado, diante das características da operação: (i) produto alimentício novo no mercado, (ii) prazo de validade, (iii) mercado de atuação e inserção nacional da empresa, mostrar-se-ia absolutamente plausível.

25. Ocorre que a glosa de despesa se deu aparentemente pelo valor das notas fiscais de venda, que, como explicitado, apresenta indícios de dupla dedutibilidade, o que justificaria a manutenção do lançamento e a confirmação da decisão recorrida.

26. Em atendimento à diligência determinada pelo CARF, a autoridade fiscal intimou a Recorrente, que juntou cópia do Livro Razão, relativo a (i) Contas a Receber – Clientes, (ii) Produtos Acabados (estoque), (iii) Despesa com Degustação e (iv) Despesa com Bonificação (fls. 1.632/2.389).

27. A autoridade fiscal reconheceu o valor das despesas com de degustação e bonificação no valor de R\$ 3.403.862,93, que se refere ao custo (baixa do estoque) dos produtos que foram entregues com base nas notas fiscais (fls. 61/109 – degustação) e (fls. 110/234 – bonificação), cujos valores consolidados se encontram no arquivo não paginável, identificado

como “DOC02_Consolidado.xlsx”, juntado aos autos pela Recorrente (fls. 2.390), conforme Relatório de Diligência Fiscal (fls. 2.392/2.394).

28. Analisando os registros do Livro Razão de forma analítica, verifica-se que o valor total das Notas Fiscais emitidas foram efetivamente levados a débito das contas de degustação e bonificação, todavia, apenas parte desse valor refere-se ao custo dos produtos vendidos, parte se refere a tributos incidentes sobre a operação, que têm tratamento contábil específico.

28.1. A título de exemplo, a Nota Fiscal nº 014034, de 19.07.2002, no valor total de R\$ 11.666,57, relativa a remessa de bonificação (fls. 1.761), foi objeto de registro contábil da seguinte forma:

Débito: Bonificações R\$ 11.666,57 (fls. 6.045 do Livro Razão)

Crédito: Estoque Produto Acabado Arfrio R\$ 10.266,59 (fls. 1.810 do Livro Razão)

Crédito: ICMS a Recolher R\$ 1.399,98 (Conta não juntada ao Livro Razão)

29. O custo dos produtos vendidos é determinado ao final do período de apuração pela diferença entre os estoque finais e o somatório dos valores dos estoques existentes no início do período e das respectivas compras.

30. Dessa forma, ao levar parte dos valores das degustações e bonificações a crédito da conta estoques, a Recorrente reduziu o valor das aquisições do período e conseqüentemente essa operação não impactou em duplicidade seus resultados, pela majoração dos custos indevida e pelo registro das despesas.

31. Todavia, apenas o valor relativo ao custos dos produtos dados em degustação ou bonificação são passíveis de serem consideradas como despesa operacionais com propaganda e publicidade, nos termos no art. 299 do então RIR/99. Os valores dos tributos sobre vendas não podem ser enquadrados como despesa com propaganda e publicidade.

32. Em resumo, de fato a Recorrente não possui direito a deduzir como despesa o valor de face da notas fiscais, no valor total de R\$ 5.195.824,44, mas tem direito ao custo dos produtos entregues como bonificação e degustação, no valor de R\$ 3.403.862,93.

Conclusão

33. Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para considerar com válida como despesa operacional o valor de R\$ 3.403.862,93

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

Fl. 9 do Acórdão n.º 1402-006.000 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10855.001505/2007-79