



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

**Processo n°** 10283.720472/2010-97  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.850 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2018  
**Matéria** CSLL - COMPENSAÇÃO SALDO NEGATIVO  
**Recorrente** RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. DEDUTIBILIDADE DE DESPESA COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. SNCSSL. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DIREITO CREDITÓRIO LÍQUIDO E CERTO.

Configurada a decadência, com a conseqüente homologação tácita do pedido de compensação, não há como convalidar a adição de receita à base de cálculo da CSLL para rever a apuração do crédito declarado para compensação, nem, tampouco, considerar glosa de despesas dedutíveis na verificação da certeza e liquidez do direito creditório pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao saldo negativo no ano-calendário de 2007 no montante de R\$ 19.896.716,56; homologando-se as compensações pleiteadas até esse limite. Vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Souza, que votou por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Julio Lima Souza Martins, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Marco Rogério Borges e Evandro Correa Dias.

## Relatório

Versa o presente processo sobre PER/DCOMP (fl.5/28) onde o contribuinte indica crédito saldo negativo CSLL referente ao ano-calendário 2007 no montante de R\$ 19.896.716,56 para compensar débitos próprios. Os PER/DCOMP estão relacionados a seguir:

PER/DCOMP	CRÉDITO PLEITEADO (R\$)
17228.21345.080909.1.7.03-6501	19.896.716,56
14873.82607.080909.1.7.03-7805	16.351.251,68
01505.29774.300909.1.3.03-1706	13.514.444,47
38854.07632.301009.1.3.03-4053	11.389.132,85

Por intermédio do Parecer SEORT/DRF/MNS Nº 532 e respectivo Despacho Decisório de 29/09/2011 (fl.38/46), o direito creditório não foi reconhecido e as compensações, por conseguinte, resultaram não homologadas. Como fundamento para não reconhecimento do direito creditório, a unidade de origem alegou que “...*NÃO foi confirmada a BASE NEGATIVA da CSLL relativa ao ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 19.896.716,56 (dezenove milhões, oitocentos e noventa e seis mil, setecentos e dezesseis reais e cinquenta e seis centavos).*”

Tendo tomado ciência do Despacho Decisório em 29/09/2011 (fl.46), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 31/10/2011 (fl.59/61), via procuradores, alegando:

1 – A Requerente solicitou compensação do saldo negativo de CSLL, relativo ao ano-base de 2007, através das PER/DECOMPs 17228.21435.080909.1.7.03-6501, 14873.82607.080909.1.7.03-7805, 01505.29774.300909.1.3.03-1706 e 38854.07632.301009.1.3.03-4053.

2 – Foram-lhe solicitados documentos, cuja apresentação cumpriu parcialmente, não lhe tendo sido possível, no entanto, a apresentação

dos arquivos magnéticos solicitados por apresentarem, em parte expressiva, erros de leitura, sugerindo que o meio físico utilizado para o armazenamento não fora apropriado ou fora deteriorado.

3 – A Requerente tratou de sanar este problema mediante a contratação de recursos externos para revalidação dos arquivos gerados. Infelizmente, os trabalhos não terminaram a tempo, sobrevivendo a decisão (i) pelo não reconhecimento do saldo negativo de 2007, no valor de R\$19.896.716,66 e (ii) denegatória da compensação tributária, solicitada pelas PER/DECOMPs acima enumeradas.

4 – No entanto, a situação já se regularizou, em 14.10.11, razão porque se apresenta esta Manifestação de Inconformidade acompanhada dos anexos CDs que contêm não só cópia da DIPJ e respectivo recibo, como do LALUR e dos arquivos magnéticos relativos ao ano de 2007, onde se pode comprovar a exatidão do saldo negativo, assim como das compensações solicitadas nas PER/DECOMPs acima identificadas.

5 – Os arquivos constantes dos CDs em anexo referem-se aos itens 4.1.1; 4.1.2; 4.1; 4.2.1; 4.3.2; 4.3.3; 4.3.4; 4.5.2; 4.9.1; 4.9.2; 4.9.3 e 4.9.5, quanto às informações fiscais e, no que se refere à área contábil, aos balancetes mensais de 2003 e 2007, ao LALUR e à DIPJ, com respectivos recibos.

6 – Com isto, são cumpridas as solicitações de informações constantes das notificações indicadas no Parecer que originou o Despacho Decisório ora contestado. Esclareça-se, apenas, que só não constam as informações referentes aos itens 4.3.5 a 4.3.10 das referidas notificações por abrangerem atividades não desenvolvidas pela requerente.

7 – Assim, demonstrada a correção do saldo negativo informado, vem a requerente solicitar o provimento da presente Manifestação, o que resultará na homologação das acima indicadas PER/DECOMPs 17228.21435.080909.1.7.03-6501, 14873.82607.080909.1.7.03-7805, 01505.29774.300909.1.3.03-1706 e 38854.07632.301009.1.3.03-4053.

O processo administrativo em questão foi baixado em diligência via Despacho DRJ/BEL nº 17 de 06/02/2012 (fl.90/92) para as seguintes providências por parte da unidade de origem:

1. Analisar a mídia “CD” juntada pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade e outros documentos já apresentados, cotejando-os com a documentação solicitada nas intimações;
2. Caso a unidade de origem entenda que os documentos apresentados não possibilitam a análise conclusiva do direito creditório, emitir relatório justificando o entendimento;
3. Caso possível, prosseguir na análise do direito creditório (saldo negativo CSLL ano-calendário 2007) a partir da checagem de dados ao alvedrio da autoridade administrativa;

Após a realização da diligência, dar ciência ao contribuinte e abrir prazo de 30 (trinta) dias para manifestação do interessado acerca do relatório de diligência.

Posteriormente, à DRJ/BEL para prosseguimento.

A unidade de origem proferiu o Relatório de Diligência designado “Parecer SEORT/DRF/MNS nº 00413/2015” (fl.3341/3360) e “Despacho Decisório” de 08/06/2015 (fl.3361/3363), não reconhecendo o direito creditório nos seguintes termos:

1. **NÃO RECONHECER** o direito creditório pleiteado pelo Contribuinte no montante de R\$19.896.716,56 através da DIPJ 2008, proveniente de Saldo Negativo de CSLL, tendo em vista que as Despesas de Propaganda e Publicidade não guardam relacionamento direto com a atividade econômica desenvolvida pela Empresa, bem como a falta de Notas Fiscais comprobatórias de despesas de Propaganda e Publicidade, conforme explanado no respectivo Parecer.

2. **NÃO HOMOLOGAR** os PER/DCOMP(s), vinculados ao Crédito Tributário pleiteado, n°(s):

17228.21345.080909.1.7.03-6501

14873.82607.080909.1.7.03-7805

01505.29774.300909.1.3.03-1706

38854.07632.301009.1.3.03-4053

3. **DETERMINAR** a aplicação da multa isolada, por PER/DCOMP não homologada, do

art. 45 da IN RFB N° 1300/2012, *verbis*:

*Art. 45 . **O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.***

*§ 1º **Sem prejuízo do disposto no caput , será exigida do sujeito passivo, mediante lançamento de ofício, multa isolada, nos seguintes percentuais:***

*I - de 50% (cinquenta por cento), sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada; ou*

*II - de 150% (cento e cinquenta por cento), sobre o valor total do débito tributário indevidamente compensado, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

*§ 2º A multa a que se refere o inciso II do § 1º passará a ser de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar documentos ou arquivos magnéticos.*

1. Seja cientificada desta decisão a empresa RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ nº 61.454.393/0001-06. Ficando a Empresa cientificada, também, de que deve proceder ao pagamento dos tributos relacionados no(s) PER/DCOMP(s) não homologados(s), ou apresentar Manifestação de Inconformidade no prazo de 30 dias.

Acerca das Despesas de Propaganda e Publicidade, o Relatório de Diligência assim diz:

As Informações a respeito das Despesas Operacionais, extraídas dos Arquivos magnéticos, apresentados pelo Contribuinte, comparamos com os valores declarados na DIPJ 2008 N°0001889904 de 31/08/2009. Onde foi circularizada a Propaganda e Publicidade (Ficha 05A, Linha 18), no montante de R\$1.196.885.645,75. Onde os questionamentos decorrentes desta circularização versaram os Termos de Intimação Fiscal n°s 00074 e 00075, cujos documentos recebidos encontram-se anexados de forma inseparável ao presente e-processo.

Com base nas comprovações, apresentadas pelo contribuinte, por amostragem, verificamos que os produtos objeto das despesas de propaganda e publicidade (Refrigerantes) não guardam relação direta com a atividade explorada pela empresa, tendo em vista que o produto fabricado pela Recofarma, inclusive de onde advém os incentivos fiscais na área da Sudam, tratar-se de Concentrado para produção de refrigerantes. Desta forma ferindo o art. 366 do RIR/99 – Decreto 3000/99, *verbis*.

Onde verifica-se que, o produto fabricado e vendido/fornecido pela Recofarma, adentra no processo produtivo de seus clientes, fabricantes/engarrafadores de refrigerantes, como um insumo. E ainda, são pessoas jurídicas distintas, conforme explicitado no MAD de Faturamento e na resposta da própria empresa, à Intimação Fiscal, *verbis*.

De forma destacada, analisamos o montante dos gastos com Propaganda e Publicidade, realizado pela Empresa Recofarma, registrados nas contas contábeis sintéticas n°s 8210000000; 825000000; 826000000... e 8270000000..., na importância de R\$1.788.677.458,50 – maior que o constante na DIPJ/2008 em R\$591.791.812,75 – o que, segundo resposta do contribuinte às fls. 140 a 146, deve-se ao seguinte fato: *verbis*.

2.1 - Quanto ao item 4 (quatro), informa-se que o compartilhamento das despesas se fez em dupla direção: de um lado a requerente, Recofarma Indústria do Amazonas Ltda. CNPJ 61.454.393/0001-06 pagou as despesas de propaganda e publicidade, diretamente aos prestadores de serviços, ressarcindo-se, parcialmente, através de participações dos fabricantes (engarrafadores) de bebidas; e, de outro, estes fabricantes fizeram o pagamento diretamente aos prestadores dos serviços, sendo, em seguida, parcialmente ressarcidos pela Recofarma.

Ainda neste mesmo tema, verificamos amiúde a sub conta nº0891408000 - Propaganda Terceiros - Diversos - no montante de R\$835.521.948,55 (a debito), onde o contribuinte apresentou "comprovantes" para as despesas (fls. 2471 a 2482), documentos sem qualquer valor fiscal, ou seja, apenas folha descrevendo o lançamento contábil e anexada outra folha de papel com uma lista de nomes e valores que perfazem o valor do lançamento. Mas nenhuma Nota Fiscal - documento hábil a comprovar despesas. Acredito que este fato esteja relacionado com a seguinte resposta, oferecida pelo Contribuinte, *verbis*.

2.2 - Quanto ao item 5 (cinco), esclarece-se que, tendo cada engarrafador uma área geográfica exclusiva de exploração, as despesas de propaganda e publicidade realizadas pela Recofarma são-lhes rateadas proporcionalmente à região beneficiada, através da emissão de Notas de Débito. Esclareça-se que, quando a operação se desenvolve de forma inversa - os engarrafadores pagam as despesas e se ressarcem, parcialmente, junto à Recofarma, é idêntico o *modus operandi*.

2.3 - Quanto ao item 6(seis), vejamos:

a) Do ponto de vista contábil:

1) No momento em que a Recofarma efetua o pagamento de uma despesa (assumindo uma despesa de marketing total de R\$ 100,00):

Db - Despesa de Marketing - R\$ 50,00

Db - Contas a Receber - R\$ 50,00 (com a emissão de uma nota de débito para os fabricantes correspondentes)

Cr - Contas a Pagar fornecedor - R\$ 100,00

2) Pelo pagamento da nota fiscal acima

Db - Contas a Pagar fornecedor - R\$100,00

Cr - Bancos - R\$ 100,00

3) No momento em que o Fabricante efetua o reembolso desta despesa para a Recofarma:

Db - Bancos - R\$ 50,00

Cr - Contas a Receber - R\$ 50,00

4) A fundamentação contábil se baseia no compartilhamento de despesas entre a Recofarma e cada fabricante do Sistema Coca-Cola Brasil, nas notas fiscais suportes, nos contratos de marketing e grid de veiculação de mídia, quando aplicável, e nas respectivas notas de débitos emitidas para cada fabricante.

Portanto, tendo em vista os 2 itens imediatamente anteriores, quer seja na totalidade – pela falta de relacionamento direto entre a propaganda e publicidade com a atividade explorada pela empresa, quer seja falta de Notas Fiscais de comprovação das despesas, todo o valor lançado na DIPJ e por consequência redutor do lucro líquido e da base tributável do Lucro Real e da Contribuição Social, deve ser glosado e recalculado o Lucro Real e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Ofendendo, desta forma, o art. 61, § 1º da Lei nº 9.532/1997.

Verificamos, ainda, com base na lista de nomes anexada à folha do lançamento contábil, e no MAD de faturamento, que quase todos os nomes ali relacionados se referem a Clientes da empresa Recofarma, conforme relatório às fls. 2483 a 3340.

Tendo tomado ciência do “Parecer SEORT/DRF/MNS nº 00413/2015” e respectivo “Despacho Decisório” em 24/08/2015 (fl.3369), o contribuinte apresentou manifestação (fl.3373/3391), via procuradores (fl.3392/3406), alegando sinteticamente que:

1) A dedutibilidade das despesas operacionais com propaganda e publicidade se deu nos exatos limites da legislação;

2) Existe impossibilidade de glosa, via Despacho Decisório em sede de compensação, de despesas operacionais informadas na DIPJ;

3) Muito embora o lançamento seja um ato privativo da autoridade administrativa, nos termos do art.142 do CTN, as próprias normas que regem a modalidade de lançamento por homologação (CTN, art.150) atribuem ao sujeito passivo a obrigação de verificar a ocorrência do fato gerador, o cálculo do tributo devido e sua natureza e até mesmo possíveis penalidades que lhe possam ser aplicadas;

4) Como a homologação consiste num ato de chancela da Administração, é intuitivo que referida providência recaia exclusivamente sobre a atividade material realizada pelo contribuinte em substituição à autoridade fiscal (o lançamento em si), e não sobre o pagamento ou compensação do tributo;

5) Após o decurso de prazo de 5 anos previsto no art.150, §4º, do CTN, a Administração não pode mais recalculas as bases do IRPJ e da CSLL apuradas e declaradas pelo contribuinte via DIPJ;

6) A DIPJ referente ao ano-calendário 2007 está tacitamente homologada;

7) Homologada tacitamente a DIPJ, a tarefa da DRF, neste momento, está restrita ao exame dos pressupostos formais das DCOMP's e confrontação dos valores declarados como devidos na DIPJ com os valores retidos, pagos e compensados;

8) Não se está a negar a possibilidade de a autoridade fiscal rever o saldo negativo usado pela contribuinte nas compensações (embora existam vozes no CARF que até isso defendem), mas sim que essa revisão deve partir das bases de cálculo já declaradas na DIPJ, não se podendo, a esta altura, glosar despesas operacionais informadas naquela declaração, pois as despesas não são tratadas diretamente nas DCOMP's;

9) Em recente decisão, datada de 05/02/2015, o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, por ocasião do julgamento do recurso voluntário apresentado nos autos do processo nº 13896.000930/2003-23, expôs tese idêntica à presente, tendo iniciado seu voto da seguinte forma;

**Ocorre que todos os itens que a fiscalização desejava fiscalizar/checar já haviam sido homologados por ela mesma, ano antes, uma vez que a DIPJ Retificadora, transmitida em 2005, havia sido homologada, ainda que tacitamente, ao final do ano de 2010.**

Sendo certo que a diligência fiscal foi iniciada somente em abril de 2011, **tenho que o saldo negativo aproveitado nas compensações já estava revestido da certeza e liquidez buscadas. Isso porque a DIPJ não só consigna o valor do crédito, como, por característica própria obrigatória, traz consigo todas as informações de composição da origem desse saldo.**

**Assim, não há como validar aquilo que já se encontra validado, ainda que tacitamente.**

**Mais absurdo ainda se reveste a tentativa da fiscalização em rever, em 2011, a base de cálculo de IRPJ devido em 2001, sob o argumento de que não se tratava de fiscalização com o intuito de lançamento de tributo, mas tão somente de certificar, para fins de homologação do pedido de compensação postulado, que o crédito alegado revestia-se de liquidez e certeza, uma vez que o contribuinte apresentou todos os documentos contábeis (livros Diário e Razão).**

10) O voto foi então concluído da seguinte maneira

**Dessa forma, como a homologação tácita do lançamento recaiu sobre a própria apuração do IRPJ, não há fundamento legal que permita a revisão da apuração do lucro fiscal e contábil, pois esta se tornou imutável, seja para lançar o tributo, seja para glosa do saldo negativo disponível para compensação.**

**Não pode, portanto, o fisco, concordar com o lançamento realizado pelo contribuinte, homologando-o tacitamente, para num momento posterior iniciar uma revisão deste lançamento sob o pretexto de que se faz necessário verificar a liquidez e certeza do crédito tributário compensado (...).**

Em outras palavras, a confirmação da existência do crédito de saldo negativo de IRPJ é, obviamente, permitida. Porém, deve se ter como ponto de partida para a conferência do lucro real a apuração do IRPJ declarado e tacitamente homologado.

11) Embora o Despacho Decisório não tenha se fundado na suposta divergência de números entre a DIPJ e os seus livros contábeis, a contribuinte não pode se furtrar a demonstrar a total impropriedade das acusações feitas pela autoridade fiscal;

12) Segundo a autoridade fiscal, os gastos com publicidade lançados nas rubricas 821000000, 825000000, 8256000000 e 827000000, de acordo com o balancete, somariam R\$ 1.788.677.458,50, enquanto o valor declarado na DIPJ seria de apenas R\$ 1.196.885.645,75, uma diferença de R\$ 591.791.812,75;

13) Não há divergência de números. O que ocorreu foi que o fiscal computou apenas os lançamentos a débito no balancete, deixando de considerar os lançamentos a crédito. O valor declarado na DIPJ a título de despesa de publicidade corresponde ao resultado da diferença entre esses dois lançamentos;

14) Por exemplo, o valor lançado a débito na rubrica 825000000 foi de R\$ 1.479.504.659,35. Entretanto, na mesma rubrica registrou-se a crédito R\$ 506.525.028,52. Assim, o resultado final dessa conta foi somente de R\$ 972.979.630,83;

15) O mesmo vale para as supostas diferenças a título de receitas de vendas e revendas no mercado interno e compras de insumos: a prevalecer os números apontados pelo Fiscal, as despesas seriam majoradas em cerca de R\$ 13 milhões em relação ao que constou da DIPJ;

16) Acerca das despesas com propaganda e publicidade, o Despacho Decisório admite a possibilidade, em tese, da sua dedução. Restringe-se a alegar que os

produtos objeto dessa despesa não guardariam relação direta com a atividade explorada pela contribuinte;

17) A contribuinte faz parte de um conglomerado de empresas denominado “Sistema Coca-cola”, que é composto, basicamente, pela Coca-Cola Indústria Ltda (CCIL), com sede no Rio de Janeiro e única subsidiária de The Coca-Cola Company (estrangeira), e que, por sua vez, também tem a sua subsidiária, a empresa Recofarma Indústria do Amazonas, produtora e vendedora dos concentrados aos fabricantes de refrigerantes, que possuem dedicação exclusiva aos produtos da marca “Coca-Cola”;

18) Os concentrados, fabricados pela impugnante, são vendidos a empresas ditas fabricantes/engarrafadoras – a quem, por contrato, a Companhia (CCIL) concede o direito ao uso de suas marcas – para fabricação final dos refrigerantes e à sua negociação, dentro de um determinado território, prévia e contratualmente estabelecido;

19) Em contrapartida, os fabricantes/engarrafadores têm dedicação exclusiva à fabricação e negociação dos produtos Coca-Cola;

20) Os concentrados fabricados pela impugnante, se não utilizados para a composição do refrigerante (produto final) da marca “Coca-Cola”, tornam-se completamente imprestáveis para consumo, do que já se pode concluir, numa análise intuitiva, que eles não possuem, sozinhos, nenhum apelo comercial. Sequer podem ser vendidos a terceiros pelos fabricantes/engarrafadores;

21) Como a contribuinte faz parte de um grupo de empresas que, em caráter de exclusividade, produz o refrigerante em duas etapas (concentrado e elaboração da bebida), é certo concluir que ela poderá deduzir os custos com a propaganda do produto final, pois este é mesmo o único anúncio que pode ser contratado (o do refrigerante). E é evidente que o incremento na venda do refrigerante tem reflexo direto na venda do concentrado;

22) Havendo nítida interação mercadológica entre a companhia estrangeira, a sua única subsidiária brasileira (CCIL), sua subsidiária em Manaus (impugnante) e os fabricantes exclusivos e pré-contratados, tem-se a necessária justificativa para que se proceda a uma divisão de custos e despesas, visando sempre ao crescimento do “negócio comum” entre essas sociedades;

23) A contribuinte reproduz alguns trechos/cláusulas do “contrato-modelo” que ela mantém com os fabricantes do refrigerante, para que o argumento não fique sem uma prova concreta;

- B. A Companhia é a proprietária das marcas que incluem "Coca-Cola" e "Coke", que distinguem o Concentrado, o Xarope e os Refrigerantes, consistindo a marca em uma Garrafa Distintiva de vários tamanhos nos quais o Refrigerante é comercializado desde há muitos anos, uma ilustração da Garrafa Distintiva, o dispositivo com a Fita Dinâmica, e a propriedade intelectual consubstanciada na característica distintiva da apresentação, outros dispositivos figurativos e elementos de acondicionamento associados ao Concentrado, ao Xarope e ao Refrigerante (sendo as ditas marcas "Coca-Cola", "Coke", a Garrafa Distintiva, a ilustração da Garrafa Distintiva, o dispositivo da Fita Dinâmica, a propriedade intelectual consubstanciada na característica de distintiva da apresentação, outros dispositivos figurativos e elementos de acondicionamento associados ao Concentrado, ao Xarope e ao Refrigerante, e quaisquer marcas adicionais que a Companhia possa adotar de tempos em tempos para distinguir o Concentrado, o Xarope e o Refrigerante, doravante aqui denominados as "Marcas");
- C. A Companhia tem o direito exclusivo de preparar, acondicionar, distribuir e vender o Refrigerante, e o direito de fabricar e vender o Concentrado e o Xarope no Brasil, e em outros países;

## I. OBJETO DO CONTRATO

1. Pelo presente instrumento, a Companhia autoriza o Fabricante, e o Fabricante compromete-se, nos termos e condições seguintes, a preparar e acondicionar o Refrigerante nos recipientes que possam ser aprovados pela Companhia por escrito de tempos em tempos (doravante aqui denominados os "Recipientes Aprovados") e a distribuir e vender o mesmo sob amparo das Marcas, no seguinte território e em todo ele, mas somente nele e em todo ele (doravante aqui denominado o "Território"):

1. \*Uma área limitada por uma linha que começa em e inclui a cidade de SALESÓPOLIS, no Estado de São Paulo, daí, em reta, em direção nordeste, em direção a cidade de PARATI, no Estado do Rio de Janeiro, mas terminando na divisa dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro; daí, em direção sudeste, acompanhando a linha divisória desses dois Estados, até encontrar o litoral; daí, em direção leste, acompanhando o litoral do Estado do Rio de Janeiro, até mas EXCLUINDO a cidade de MANGARATIBA; daí, em reta, em direção nordeste, até e incluindo a localidade de VIÚVA DA GRAÇA (ÁGUAS LINDAS); daí, em direção nordeste acompanhando o traçado da linha divisória do Fabricante de Nova Iguaçu, mas EXCLUINDO a cidade de JAPERI; daí, em direção nordeste, até mas EXCLUINDO a cidade de MÁRIO BELO; daí, em direção nordeste,

até mas EXCLUINDO a cidade de MIGUEL PEREIRA; daí, em direção nordeste até mas EXCLUINDO a cidade de PATI DO ALFERES; daí, em direção norte/nordeste, até mas EXCLUINDO a cidade de AVELAR; daí, em direção norte, acompanhando o traçado da linha divisória do Fabricante de Juiz de Fora, até mas EXCLUINDO a cidade de ANDRADE; daí, em direção nordeste, até mas EXCLUINDO a cidade de PARAÍBA DO SUL; daí, em direção noroeste até mas EXCLUINDO a cidade de LIMA DUARTE; daí, em direção sudoeste, até mas EXCLUINDO a cidade de OLARIA; daí, em direção noroeste, até mas EXCLUINDO a cidade de MADRE DE DEUS DE MINAS; daí, em direção noroeste até, mas EXCLUINDO a cidade de ITUTINGA; daí, em direção nordeste, até mas EXCLUINDO a cidade de NAZARENO; daí, em direção sudoeste, acompanhando a linha divisória da demarcação da franquia de Divinópolis, até mas EXCLUINDO a cidade de ITUMIRIM; daí, em direção oeste até mas EXCLUINDO a localidade de ROSAS; daí, em direção noroeste, até mas EXCLUINDO a cidade de CAMPO BELO; daí, em direção sudoeste, acompanhando a linha divisória da demarcação da franquia de Ribeirão Preto, até mas EXCLUINDO a cidade de CAMPO DO MEIO; daí, em direção sudoeste, acompanhando este mesmo traçado, até mas EXCLUINDO a cidade de AREADO; daí, em direção sudeste, até mas EXCLUINDO a cidade de SERRÂNIA; daí, em direção sudoeste, até mas EXCLUINDO a cidade de SEN. JOSÉ BENTO; daí, em direção sul, acompanhando a linha divisória da demarcação da franquia de Campinas, até mas EXCLUINDO a cidade de BORBA DA MATA; daí, em direção sudeste, até mas EXCLUINDO a cidade de ESTIVA; daí, em direção sudoeste, até mas EXCLUINDO a cidade de CAMBUÍ; daí, em direção sudeste, acompanhando este mesmo traçado, passando por, mas EXCLUINDO a cidade de S. MATEUS DE MINAS, até e incluindo a localidade de S. FRANCISCO XAVIER; daí, em direção sudoeste, até mas EXCLUINDO a cidade de IGARATÁ; daí, em direção sudeste, acompanhando a linha divisória da franquia de São Paulo, até a cidade de SALESÓPOLIS, ponto inicial deste Território Oficial." y

24) O acordo também prevê que esses fabricantes não podem atuar em outros mercados, contratar com terceiros ou mesmo fazer qualquer concorrência à bebida por eles produzida;

2. A Companhia ou os Fornecedores Autorizados venderão e entregarão ao Fabricante as quantidades de Concentrado que possam ser encomendadas pelo Fabricante, de tempos em tempos, ficando entendido que o Fabricante encomendará, e a Companhia ou os Fornecedores Autorizados só venderão e entregarão ao Fabricante as quantidades de Concentrado que possam ser necessárias e suficientes para implementar o presente Contrato. Nesse sentido, o Fabricante pactua e acorda em só comprar Concentrado da Companhia ou dos Fornecedores Autorizados.

3. O Fabricante usará o Concentrado exclusivamente para a preparação do Xarope e a preparação e acondicionamento do Refrigerante como preceituado, de tempos em tempos, pela Companhia. O Fabricante compromete-se não a vender ou revender o Concentrado e o Xarope, nem permitir que os mesmos caiam em mãos de terceiros, sem o prévio consentimento por escrito da Companhia.

25) À luz dessas limitações, os engarrafadores ainda são responsáveis em parte pela divulgação e promoção do produto final, cujo concentrado é adquirido diretamente da impugnante;

7. O Fabricante obriga-se, por sua própria conta, orçar e despende os fundos para publicidade, marketing e promoção do Refrigerante que possam ser razoavelmente exigidos pela Companhia para criar, estimular e conservar a demanda pelo Refrigerante no Território, ficando entendido que o Fabricante submeterá à prévia aprovação da Companhia todos os projetos de publicidade,

marketing e promoção relativos às Marcas ou ao Refrigerante, e só usará, publicará, manterá ou distribuirá o material de publicidade, marketing ou promoção relativo às Marcas ou ao Refrigerante, que a Companhia aprovar e autorizar. A Companhia poderá concordar de tempos em tempos, e observados os termos e condições que ela estipulará em cada caso, em contribuir financeiramente para os programas de marketing do Fabricante. A Companhia também poderá empreender, às suas custas e independentemente do Fabricante, quaisquer atividades adicionais de publicidade ou promoção de vendas no Território que ela considerar úteis ou apropriadas.

26) Dessa forma, se a propaganda é “a difusão ou a vulgarização de alguma coisa pela soma de meios de publicidade utilizados pelo comerciante, para que divulgue ou torne vulgarizados ou conhecidos suas mercadorias ou produtos”, não há dúvidas de que ela deve ser feita somente sobre o produto acabado, sendo ilógico imaginar um anúncio a respeito de algo que não pode ser consumido;

27) Não existe concorrência entre as subsidiárias e os fabricantes/engarrafadores, o que, de certa forma, também inviabilizaria a publicidade do produto comercializado pela impugnante ;

28) A questão já foi analisada pelo CARF, tendo aquele Conselho decidido favoravelmente à dedutibilidade das despesas com propaganda e publicidade pela impugnante, mesmo ela não tendo fabricado diretamente o refrigerante objeto dos anúncios

29) Transcrevemos parte do voto proferido nos autos do processo nº 10283.003068/2002-45, referente a recurso voluntário oferecido pela RECOFARMA;

"Como do relato se infere, a exigência tributária resulta do entendimento manifestado pela Fiscalização, no sentido de que as remessas promovidas pela recorrente, para reembolso de gastos com propaganda e publicidade, não se enquadram na hipótese legal descrita no inciso III do artigo 1º da Lei nº 9.481, de 1997, com as alterações introduzidas pelo artigo 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Ainda na fase impugnativa a pessoa jurídica autuada levou ao conhecimento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém-PA, que o sistema Coca-Cola é composto, basicamente, pela Coca-Cola Industria Ltda. (CCIL), com sede no Rio de Janeiro, subsidiária da the Coca-Cola Company, que por sua vez é detentora de uma subsidiária, a Recofarma Indústria do Amazonas Ltda., produtora e vendedora dos concentrados, aos fabricantes dos refrigerantes, este últimos geralmente não pertencentes ao Grupo Coca-Cola (...).

Mesmo reconhecendo que ao se deve aplicar, na interpretação da norma, um único método nem que se deva apegar à literalidade da lei, a conclusão do parecerista é no sentido de que:

*'...se a RECOFARMA promovesse a divulgação de seus produtos no exterior (os concentrados destinados à produção de refrigerantes), poderia beneficiar-se da alíquota zero quando da remessa de divisas para pagamento das despesas decorrentes dessa divulgação.*

*Mas, a rigor, a RECOFARMA (subsidiária da CCIL, a única subsidiária da The Coca-Cola Company no Brasil) não promove nem divulga o concentrado que produz, na Austrália, porque as engarrafadoras australianas o compram por decisão da própria Companhia, à qual estão vinculadas por contratos de engarrafamento e distribuição. Com a própria Companhia é quem decide, interna corporis, qual subsidiária produtora de concentrado abastecerá determinado mercado (no caso, o australiano), não há sequer concorrência entre essas subsidiárias a justificar a promoção e divulgação do produto.'*

Ora, da leitura que se faça do trecho transcrito, emerge cristalino que o fio condutor da linha de argumentação restou desviado, na forma a tão somente tangenciar a questão central a ser enfrentada.

**Primeiramente temos ser inegável que a recorrente, produtora que é do concentrado, fornece tal produto mediante contratação de encerra condições especiais, efetivada com empresas autorizadas a produzirem os refrigerantes da marca Coca-Cola, não iria realizar campanha promocional do "concentrado", no País ou no exterior. Também é certo que as autoridades brasileiras, às quais foi submetido o assunto em questão, e que reconheceram o direito à redução da alíquota do imposto de renda da fonte, não podem ser consideradas ingênuas, a ponto de ignorarem o fato, ou mesmo julgarem que eventualmente seria promovido o concentrado, no mercado australiano. ¶**

Passo, agora, a complementar o relatório acima colacionado.

De acordo com a decisão *a quo* foi dada procedência parcial ao pedido da autuada, restando, portanto, não reconhecido o direito creditório (R\$ 19.896.716,56), relativo ao SNCSLL, do ano calendário de 2007, não tendo sido acatado o pedido referente à homologação das compensações. Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. PROPAGANDA E PUBLICIDADE.

São dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, assim entendidas aquelas essenciais e usuais ou normais a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas às fontes produtoras de rendimentos.

DESPESAS PROPAGANDA E PUBLICIDADE. RATEIO. GLOSA.

Dada a ausência de informações concretas sobre os percentuais assumidos pelos participantes do rateio, inexistência de contrato escrito com a participação expressa da manifestante e comprovação dos efetivos pagamentos a título de reembolso, deve-se efetuar a glosa correspondente.

DESPACHO DECISÓRIO. GLOSA. DESPESAS OPERACIONAIS.

O prazo de cinco anos para a efetivação do lançamento não se aplica para fins de análise do direito creditório, dada a necessidade de se comprovar a liquidez e certeza do crédito pretendido.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

A análise do direito creditório prescinde da realização de diligência/perícia, não se valendo tal instrumento para suprir eventuais provas que deveriam ter sido trazidas pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade.

DIFERENÇAS DE VALORES. COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Comprovadas as diferenças de valores e diante da falta de justificativa pelo interessado, os montantes que impactam o resultado do exercício devem ser adicionados ao lucro líquido.

Inconformada, a fiscalizada interpôs Recurso Voluntário (e fls. 3494 - 3520) a esta Colenda Turma, pedindo preliminarmente a anulação da decisão da DRJ e o despacho decisório da DRF, ante a impossibilidade de revisão do saldo negativo de 2007 sem lançamento fiscal próprio para essa finalidade e dentro do prazo decadencial.

Todavia, a Recorrente pleiteia o provimento do recurso para reconhecer que a suposta divergência de números entre documentos fiscais e DIPJ não constituiu fundamento do despacho decisório, não podendo a DRJ adicionar a apontada diferença de faturamento ao lucro líquido, sob pena de violar o devido processo legal, caso a preliminar seja ultrapassada.

Alega, ainda, de forma alternativa em seus pedidos, que se reconheça que ela teve o seu direito de defesa cerceado, uma vez que não teve acesso à íntegra do processo administrativo, o que impede que a decisão da DRJ de adição ao lucro líquido produza efeitos.

Por fim, reivindica no caso de não provimento de nenhum dos pedidos acima expostos, que o provimento se dê pelo reconhecimento da não procedência das divergências apontadas pelo fiscal, sendo fruto de mero erro na interpretação de dados.

Requer também o deferimento de prova pericial, para que seja demonstrada a regularidade das despesas de propaganda deduzidas ou, ao menos, para reconhecer que o lucro líquido da contribuinte não pode ser superior àquele já reconhecido no processo administrativo nº 10283.720410/2010-85, homologando-se, por consequência, as DCOMPs finais 6501, 7805, 1706 e 4053.

Registre-se, ainda, no tocante ao trâmite processual que não foram apresentadas Contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Em síntese, o contribuinte ingressou com pedido de compensação de saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário de 2007, DIPJ 2008. O crédito tributário pleiteado, foi negado através do r. despacho decisório (p. 38/46). Apresentada a manifestação de inconformidade de p. 59/61, a DRJ determinou a baixa dos autos em diligência (p. 90/92) e, através de novo despacho decisório (p. 3361/3363), embasado no Parecer de p. 3341/3360, não foi reconhecido o crédito pleiteado pelo contribuinte.

Apresentada nova manifestação de inconformidade (p. 3373/3391), a DRJ, através do v. acórdão de p. 3464/3489, reconheceu a dedutibilidade de despesas com publicidade e propaganda da contribuinte, mas glosou parte das referidas despesas correspondente à “Propagando Terceiros – Diversos”, no montante de R\$ 835.521.948,55, restando uma despesa dedutível de R\$ 361.363.697,20. Quanto à diferença de valores apontada pela fiscalização, notadamente à receita declarada em DIPJ2008 e o apurado de acordo com os arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte, determinou a adição da diferença verificada na apuração da CSLL, no importe de R\$ 1.497.927,24. As demais diferenças não impactaram no resultado final, razão pela qual não foram consideradas nos recálculos feitos pela DRJ, que não apurou qualquer saldo negativo de CSLL para o ano-calendário de 2007 e, conseqüentemente, mantendo a não homologação das compensações declaradas.

O contribuinte, mediante recurso voluntário (p. 3494/3520), reitera a impossibilidade de glosa de despesas, via despacho decisório, em sede de compensação, alegando homologação tácita da DIPJ/2008 apresentada e a decadência pelo decurso do prazo de cinco anos (cita precedentes da 4ª Turma – Acórdão 1402-001.776, de relatoria do i. Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Acórdão 1402-002.151, de relatoria do i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto).

Ressalta, por fim, que decisão da mesma DRJ, no processo administrativo nº 10283.720410/2010-85, que trata do saldo negativo de IRPJ do mesmo período do saldo negativo de CSLL destes autos, validou grande parte das despesas dedutíveis constantes de seu balancete, não podendo se negar os efeitos daquela decisão sobre o presente caso.

É relevante, de fato, que a partir de uma mesma DIPJ, no qual se apurou saldo negativo de IRPJ e de CSLL, para uma situação, no caso, o IRPJ, haja a concordância da autoridade fiscal quanto à dedutibilidade de despesas com publicidade e propaganda em sua totalidade (processo administrativo nº 10283.720410/2010-85) e, em relação à CSLL, essa dedutibilidade seja contestada (nestes autos). Por outro lado, naqueles autos não se questionou a receita oferecida à tributação; neste foi apontada divergência no valor oferecido em relação ao levantamento realizado nos arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte.

O que se observa, em ambos os casos, é que a DIPJ 2008 apresentada pela Recorrente é a mesma em ambos os processos administrativos, assim como o Balancete produzido pela fiscalização – às p. 233/257 nestes autos e às p. 220/244 naquele.

A divergência, ao ver deste Julgador, decorre exclusivamente do enfoque dado pelo fiscal responsável pela análise de cada processo na DRF de origem.

Neste processo, partindo para a primeira divergência que se entende relevante, o i. fiscal produziu a planilha de p. 1417/2271, concluindo, ao final, que há uma diferença de R\$ 1.497.927,24 de receita não oferecida à tributação na DIPJ 2008 por parte da contribuinte. De fato, os esclarecimentos prestados pelo contribuinte em seu recurso voluntário não justificam essa diferença e, numa primeira análise, caberia a adição desse valor na base de cálculo da CSLL para a apuração do valor devido e, conseqüentemente, do saldo negativo pleiteado pelo contribuinte através da PER/DCOMP de p. 5/28, nos moldes defendidos no v. acórdão recorrido.

Essa diferença, contudo, não foi objeto do despacho decisório de p. 3361/3363, o qual não reconheceu o direito creditório pleiteado pelo contribuinte tendo em vista que “as despesas de propaganda e publicidade não guardam relacionamento direto com a atividade econômica desenvolvida pela empresa” (p. 3361), tendo sido exarado em junho/15. O acórdão da DRJ, por sua vez, foi exarado em sessão de junho/16. A DIPJ base deste processo administrativo foi transmitida pelo contribuinte em agosto/2009.

Ou seja, há um prazo superior a cinco anos entre a data de entrega da DIPJ2008 por parte do contribuinte e as decisões que apontam uma diferença na receita tributável que, no entender da fiscalização, deveria ter sido oferecida à tributação.

Esta Turma, em recente julgamento, no qual este Julgador esteve presente - Acórdão 1402.002.151, sessão de 05 de abril de 2016, citado e transcrito, em excerto, pelo contribuinte em seu recurso voluntário, firmou o seguinte entendimento:

Por outro lado, em se tratando de saldo negativo do IRPJ e da CSLL, excetuando-se as grandezas que atuam diretamente sobre o imposto ou contribuição devidos – e.g. estimativas e IRRF – e os valores com repercussão em diversos períodos – realização do lucro inflacionário, saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL de anos anteriores – que podem ser verificadas a qualquer tempo respeitado o prazo de que trata o parágrafo anterior, as alterações na base de cálculo do tributo ou contribuição submetem-se ao prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Daí porque entendo que assiste razão à demandante ao suscitar a decadência do direito do Fisco em contestar a exclusão no resultado do valor de R\$ 10.972.717,30 referente à reversão de provisões. Trata-se de alteração no resultado da pessoa jurídica no ano-calendário de 1995 efetuada apenas em 2007. Nesse caso, o pedido de compensação não tem o condão de “reabrir” o prazo decadencial.

A semelhança com o presente caso é direta: o pedido de compensação não tem o condão de reabrir prazo decadencial referente a alterações na base de cálculo de tributo

ou contribuição que se submetam ao prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Desta forma, decorrido o prazo decadencial, não pode mais a autoridade fiscal, em análise de pedido de compensação, adicionar receita à base de cálculo da CSLL para apurar o tributo devido e verificar a consistência do crédito pleiteado pelo contribuinte a título de saldo negativo de CSLL.

Na mesma linha de raciocínio, a glosa de despesa dedutível por falta de comprovação (no caso, despesas rateadas) também não poderia interferir na verificação da certeza e liquidez do crédito trazido à compensação pelo contribuinte, decorrido o prazo decadencial para homologação tácita de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

No entanto, mais do que esse argumento, no presente caso já ocorreu outro julgamento, pela mesma DRJ de Belém, no qual as despesas dedutíveis com publicidade e propaganda, declaradas pelo contribuinte em DIPJ (p. 1342), no importe de R\$ 1.196.885.645,75, foram consideradas totalmente dedutíveis para fins de apuração do IRPJ devido e consequente verificação dos créditos de saldo negativo de IRPJ pleiteados pelo contribuinte no processo administrativo nº 10283.720410/2010-85, não se justificando, neste julgamento, questionar a sua dedutibilidade, por uma questão de coerência e decorrência lógica.

Ademais, o contribuinte, anexo ao seu recurso voluntário, apresentou os documentos de p. 3521 a 5717, nos quais se observa aditivos aos contratos de fabricação firmados, no qual as partes confirmam a co-responsabilidade nas medidas tendentes ao estímulo do incremento das vendas dos produtos e a obrigação da Recorrente em pagar um incentivo comercial pelo incremento de vendas, bem como planilhas de encontro de contas, na medida que as partes, entre si, são devedoras e credoras de valores, de acordo com esses instrumentos contratuais.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário interposto para afastar a adição de receitas e glosa de despesas determinada no v. acórdão recorrido, reconhecendo integralmente os créditos de saldo negativo de CSLL ano-calendário 2007, apurado na DIPJ 2008 e, consequentemente, homologando integralmente as compensações declaradas na forma das PER/DCOMP de p. 5/28.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei