



MINISTÉRIO DA FAZENDA

acas

Sessão de 11 de agosto de 1987

ACORDÃO Nº 103-08.006

Recurso n.º - 90.005 - IRPJ - EXS: 1983 a 1984

Recorrente - DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS GUARUJÁ LTDA.

Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTOS - SP

IRPJ - IMOBILIZAÇÕES APROPRIADAS COMO DESPESAS OPERACIONAIS.

Os gastos efetuados com benfeitorias consideradas como úteis, pela própria natureza, devem ser apropriados para futuras amortizações, não podendo integrar o rol das despesas operacionais admitidas no período-base de sua realização.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

Despesas de Propaganda - a inversão de recursos na confecção, instalação, revisão, reforma e limpeza de letréiros luminosos, é admitida como despesa operacional da pessoa jurídica.

Despesas de propaganda - decorrentes de campanha publicitária institucionalizada, promovida pela pessoa jurídica em co-participação com outras integrantes de rede nacional de distribuição, desde que a empresa coordenadora da publicidade mantenha escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o fato; sejam elaborados mapas demonstrativos, lastreados em documentação hábil e idônea; os serviços sejam efetivamente prestados; a quitação obedeça aos requisitos legais; cada um dos participantes, quando solicitado, possa comprovar a satisfação das condições retro elencadas, são dedutíveis para efeito de apuração, pela pessoa jurídica, do lucro sujeito a tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS GUARUJÁ LTDA.

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page, below the text of the decision.

Acórdão nº 103-08.006

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1983, a importância de Cr\$ 461.650 e, no exercício de 1984 as importâncias de Cr\$ 378.680 e Cr\$ 16.020.427, totalizando neste último exercício a quantia de Cr\$ 16.399.107.

Sala das Sessões (DF), em 11 de agosto de 1987.


ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

VISTO EM SESSÃO DE: JOSÉ NICODEMOS C. DE OLIVEIRA - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
13 AGO 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS AUGUSTO DE VILHENA, AMAURY JOSÉ DE AQUINO CARVALHO, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA OLIVEIRA e RICHARD ULRICH KREUTZER.

R E L A T Ó R I O

DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS GUARUJÁ LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CGC-MF sob nº 44.962.397/0001-70., não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em Santos-SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do auto de infração de fls. 01, recolhe a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

O presente processado foi incluído na pauta de julgamento do dia 16.04.86, do que resultou a formulação de diligência conforme Resolução nº 103-0725. Naquela oportunidade foi feito o seguinte relato:

"Contra a pessoa jurídica de direito privado "DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS GUARUJÁ LTDA"., inscrita no CGC-MF sob nº 44.962.397/0001-70, foi lavrado o auto de infração de fls. 01, onde está consignado in verbis:

"1 - A empresa, no exercício de 1983, Ano-base de 1982, deduziu do lucro bruto, a título de despesas operacionais, na conta Despesas Diversas, a importância de Cr\$ 1.744.212, correspondente a dispêndios por aquisições de materiais de construção e Letreiros Luminosos, conforme Quadro Demonstrativo nº 01.

Tal procedimento constituiu-se em infração ao disposto no art. 193, §§ 1º e 2º do RIR/80, aprovado pelo Dec. 85.450/80, eis que, tais dispêndios deveriam ser lançados em conta componente do Ativo Permanente para fins de imobilização.

Assim, o valor acima referido passa a compor o Lucro Real do período, resultando no crédito tributário discriminado no quadro "A" do Demonstrativo de Apuração de Imposto de Renda em ORTN anexo ao presente, com as cominações legais.

L
2 - A empresa, no exercício de 1984, Ano-Base de 1983, deduziu do lucro Bruto, a título de despesas operacionais, na conta Despesas Diversas, a importância de Cr\$ 2.597.200, corres-

P

pondente a dispêndios por aquisições de materiais de construção e letreiros luminosos, conforme Quadro Demonstrativo nº 2.

Tal procedimento constituiu-se em infração ao disposto no art. 193, §§ 1º e 2º do RIR/80, aprovado pelo Dec. 85.450/80, eis que, tais dispêndios deveriam ser lançados em conta componente do Ativo Permanente para fins de imobilização.

No mesmo período foi deduzida do lucro bruto, a título de despesas operacionais, na conta Propaganda, a importância de Cr\$ 16.020.427, correspondente a pagamentos efetuados a Cia. Antarctica Paulista por co-participação para propaganda, promoção e publicidade, conforme Quadro Demonstrativo nº 03.

Tal procedimento constituiu-se em infração ao disposto no art. 247 do RIR/80, aprovado pelo Dec. 85.450/80, eis que, tais pagamentos são indedutíveis como custo ou despesa operacional, porque originários de percentual aplicados sobre as compras efetuadas a empresa que lhe supre de estoques, não existindo, outrossim, meios para apuração dos efetivos gastos a este título.

Assim, os valores acima referidos, passam a compor o Lucro Real do período, resultando no crédito tributário discriminado no quadro "B" do Demonstrativo de Apuração de Imposto de Renda em ORTN anexo ao presente, com as cominações legais."

Na fase impugnatória a contribuinte traz a colação, relativamente a glosa de despesas com propaganda, o Acórdão nº 103-06.267, de 15.05.84, da lavra do emite Relator Conselheiro Alceu de Azevedo Fonseca Pinto, de interesse da Pessoa Jurídica "SAMPAIO & BARRETO LTDA"., onde restou provido o recurso voluntário interposto por aquela empresa, conforme fundamento constante desta ementa:

"IRPJ - DESPESAS DE PROPAGANDA - Comprovando-se o efetivo pagamento e a sua razoabilidade, tal despesa tem sua dedutibilidade assegurada se decorrente de percentual sobre o valor das mercadorias compradas e em cumprimento de condições previamente ajustadas com o respectivo fornecedor."

Consta dos presentes autos às fls. 01-v, os seguintes esclarecimentos:

"No mesmo período foi deduzida do lucro bruto, a título de despesas operacionais, na conta propaganda, a importância de Cr\$ 16.020.427, correspondente a pagamentos efetuados a Cia. Antarctica Paulista por co-participação para propaganda, promoção e publicidade, conforme Quadro Demonstrativo nº 03.

Tal procedimento constituiu-se em infração ao dis

posto no art. 247 do RIR/80, aprovado pelo Dec... 85.450/80, eis que, tais pagamentos são indedutíveis como custo ou despesa operacional, porque originários de percentual aplicados sobre as compras efetuadas a empresa que lhe supre de estoques, não existindo, outrossim, meios para apuração dos efetivos gastos a este título."

(Grifamos).

Em petição datada de 09.04.86, capeando a documentação de fls. 94/98, a recorrente solicita a remessa do processo à repartição de origem, a fim de que possa comprovar a veracidade de suas alegações, tendo em vista que somente agora obteve, da Cia. Antarctica Paulista, os elementos necessários à comprovação da efetiva realização das despesas a título de propaganda.

Os mapas e demonstrativos apresentados pela contribuinte nesta oportunidade, muito embora não tenha feito qualquer esforço para produzir a prova requerida desde o início dos trabalhos de auditoria fiscal, não foram objeto de apreciação pela repartição de origem, não estão acompanhados dos documentos que lhes deram causa e nem foi feita qualquer verificação quanto à sua veracidade e autenticidade."

Atendendo ao que restou solicitado por esta Câmara, a contribuinte apresentou os documentos de fls. 106 a 144. Com vistas a cumprir o pedido formulado através do inciso II da mencionada Resolução, ou seja, que atestasse a veracidade e conformidade da documentação com a escrituração contábil e emitisse parecer conclusivo sobre os elementos apresentados, o diligenciante produziu a informação de fls. 145/155, verbis:

"1) Com relação ao quesito nº 1, do Termo de Intimação, foi apresentado o Mapa Demonstrativo de fls. 108 que indica, na parte superior, o valor total das despesas de propaganda e a verba arrecadada das distribuidoras, por regiões. Na parte inferior do referido Mapa, há um desmembramento da Região Centro-Sul, onde se insere a Sub-região Santos.

Foi apresentado também, o Mapa Demonstrativo de fls. 109, discriminando, na parte superior, as despesas da Sub-região Santos, divididas pelas distribuidoras que a compõem, e em sua parte inferior, o valor da verba de propaganda por co-participante da mesma sub-região.

2) Quanto ao quesito nº 2, foram apresentados os

Mapas de fls. 110 a 133, com as discriminações solicitadas.

3) Os mapas de fls. 110 a 133, também atendem ao pedido do quesito de nº 3, indicando o rateio das despesas de propaganda, sendo que das fls. 116 até as fls. 133 não indicam rateio, por se tratar de verbas aplicadas na própria região.

4) Os docs. de fls. 142 a 144, correspondem a solicitação do quesito nº 4, sendo informado no doc. de fls. 107, o endereço onde poderão ser encontrados os documentos comprobatórios das despesas realizadas.

5) Foram apresentados, também, os documentos de fls. 134 a 141, os quais demonstram uma verba em contas correntes com a Cia. Antarctica Paulista - filial Santos, e aplicada na região da própria distribuidora.

6) Do exame dos elementos apresentados, torna-se necessário algumas considerações sobre os mesmos, e também, em confronto com o solicitado pelo E. Conselho de Contribuintes, assim como, com o Auto de Infração.

7) Analisando os elementos apresentados, temos que

a- MAPA RESUMO Nº 1, fls. 108

1 - A verba aplicada em propaganda nacional foi superior à verba arrecadada das distribuidoras, no valor de Cr\$ 11.054.181.

2 - Na divisão por regiões, começaram a aparecer distorções, onde a verba aplicada em propaganda é superior ou inferior à verba arrecadada, conforme demonstrativo abaixo:

REGIÕES	VERBA DE PROPAGda. MAIOR QUE DESPESA	VERBA DE PROPAGda. MENOR QUE DESPESA
NORTE	-	83.909.273
CENTRO SUL	40.240.335	-
CENTRO LESTE	25.557.387	-
CENTRO OESTE	28.029.493	-
SUL	123.556.652	-
EXTREMO SUL	47.676.624	-
NORDESTE	-	65.628.823
FRANQUIAS	-	126.576.576
	<u>265.060.491</u>	<u>276.114.672</u>

Considerando que a contribuição da verba de propaganda é contabilizada como despesa e, considerando também que as despesas de propaganda só são dedutíveis quando realizadas e pagas, torna-se claro que essas diferenças foram levadas à despesa indevidamente, de vez que as distribuidoras apropriam a referida despesa na época da distribuição para o fundo. Logo, conclue-se que começou a haver compensações entre as regiões, umas contribuindo com os valores a

cima dos que lhes caberiam, e outras, com os valores inferiores.

3 - No detalhamento da Região Centro Sul, onde está inserida a Sub-região Santos, as divergências começam a ficar maiores, conforme demonstrativo a seguir:

SUB-REGIÕES	VERBA DE PROPAGda. MAIOR QUE DESPESA	VERBA DE PROPAGda. MENOR QUE DESPESA
SÃO PAULO	-	10.669.504
CAMPINAS	82.171.279	-
BAURU	-	11.444.262
MARÍLIA	14.814.456	-
SANTOS	-	34.631.633
	<u>96.985.735</u>	<u>56.745.399</u>

Analisando individualmente cada sub-região, nota-se que cada uma delas apresenta uma diferença entre os valores levados à despesa de propaganda, na formação do fundo, e os valores que couberam a cada uma delas, em função do rateio das despesas.

Onde antes na região Centro Sul, pela análise global, apresentava uma despesa indevida de Cr\$ 40.240.355, aparece agora sob a análise individual das sub-regiões, uma despesa indevida de Cr\$ 96.985.735, tendo em vista os resultados apresentados por Campinas e Marília.

Evidencia-se, agora mais claramente, a compensação existente entre as regiões, umas assumindo um encargo maior que o permitido, em benefício das outras, ou seja, umas regiões pagando a despesa de propaganda das outras.

b- MAPA RESUMO Nº 2 fls. 109

1 - Ele demonstra o rateio das despesas, pelas distribuidoras da região Centro Sul, rateio este, em função das contribuições de todas as distribuidoras da sub-região (quadro inferior).

2 - Este demonstrativo permite a visualização individual de cada distribuidora: o quanto foi arrecadado como verba de propaganda, e o quanto foi atribuído a cada uma delas.

3 - De um total de Cr\$ 98.860.810, arrecadado como verba de propaganda, no rateio, coube às distribuidoras, o total de Cr\$ 133.492.443, havendo, portanto, teoricamente, um benefício para as mesmas de Cr\$ 34.631.633.

Logo, esta diferença foi coberta por outras distribuidoras, de outras regiões, as quais foram obrigadas a uma contribuição superior ao pseudo benefício recebido, haja visto o ocorrido na Sub-região de Campinas (Mapa fls. 108).

4 - A sequência de raciocínio, onde viemos anali-

sando e demonstrando as distorções ocorridas, a nível Brasil, e seus desdobramentos em Regiões, Sub-regiões e Distribuidoras, fica um pouco prejudicada, tendo em vista só temos em mãos, os demonstrativos das Distribuidoras da Sub-região Santos.

Contudo, podemos estender a mesma linha de raciocínio para as outras Sub-regiões.

Suponhamos, a título de exercício, a Sub-região de Campinas, a qual apresenta, no global (doc. fls. 108), um valor de Cr\$ 82.171.279 apropriado indevidamente como despesa de propaganda. Este valor, poderá ser ampliado, na medida em que analisarmos o comportamento de todas as Distribuidoras por ela jurisdicionadas, ou seja, dentro de uma mesma Sub-região, deverá fatalmente ocorrer compensações, onde uma distribuidora contribui com uma parcela maior do que a que lhe caberia no rateio e, vice versa, alterando, desta forma, o resultado apresentado em grupo, onde uma parcela negativa anula parte da parcela positiva.

c - DEMONSTRATIVO DE FLS. 110 a 133

1 - Os de fls. 110 a 115, listam as despesas ditas de âmbito nacional efetuadas pela Cia. Anatactica Paulista, as quais são rateadas pelas Sub-regiões, segundo critérios que deixam dúvidas quanto a sua eficiência na distribuição.

As observações que se seguem, demonstram a falta de critério no rateio utilizado.

I - Segundo informações prestadas pela Dra. Orleans Leli Celadon, do departamento jurídico da Cia. Antarctica Paulista, as despesas de propaganda sub-dividem-se:

- a) propaganda nacional, que promove a marca, e
- b) propaganda local, que além de promover a marca, promovê também a distribuidora.

A primeira, que teoricamente aproveita tanto o produtor como o distribuidor, seria rateado segundo o critério de penetração do veículo publicitário em todas as sub-regiões do país.

A segunda, seria rateada, já numa segunda fase, juntamente com o resultado do primeiro rateio, em proporção direta à contribuição de cada distribuidora, no processo de formação do fundo de propaganda.

Não é isto que ocorre na realidade. Nos doc. de fls. 110 a 115, podemos observar, que muitas despesas em nada aproveitam a área da baixada santista. No entanto, acham-se rateadas novamente pa

ra as distribuidoras que compõem esta sub-re
2 - Os demonstrativos seguintes, ou sejam, o:
fls. 116 a 133, arrolam as despesas de âmbito
gional, que embora aplicadas na própria su
gião, fazem parte do fundo nacional.

Convém destacar, que nenhuma despesa desta
gião entrou nos mapas do item anterior, por se
aplicações regionais. Entretanto, despesas de
tras regiões compuseram aqueles demonstrativos
foram rateadas para a região santista, numa pro
evidente de nenhum critério no rateio e alocaçõ
de despesas.

Observa-se também, nestes demonstrativos, qu
vários tipos de despesas objetivas, ou melhor, pe
feitamente identificáveis quanto ao distribuidor
beneficiado, são rateadas por todas as distribui
doras da sub-região indiscriminadamente, ao invés
de serem imputadas àquela que realmente se benefi
ciou da despesa, como é o caso da confecção e ma
nutenção de luminosos; contratos de publicidade e
propaganda em clubes; material promocional; depre
ciação de bens móveis cedidos em comodato, etc..,.
conforme anotações a lápis nos demonstrativos.

Todas estas despesas podem perfeitamente serem
imputadas à distribuidora beneficiada, em função
de sua jurisdição, quais sejam: Santos, Praia: Gran
de, Guarujá, Cubatão e São Vicente, e não através
de um rateio que não exprime a realidade dos fa
tos, tendo como consequência, uma distribuidora su
portanto o encargo pertencente a outra, compromet
tendo o seu lucro tributável, com prejuízo eviden
te para a Fazenda Nacional.

d - MAPAS DEMONSTRATIVOS DE FLS: 134 a 141

1 - No mapa resumo de nº 3, fls. 134, está a de
monstração da conta-corrente existente entre a
Cia. Antarctica Paulista - filial Santos. com a
Distribuidora de Bebidas Guarujá Ltda., provenien
te de um outro contrato de propaganda, em função
do faturamento da Distribuidora (incluindo as ven
das de cerveja e chopp).

Esta verba, também escriturada a débito de des
pesas de propaganda, é consumida somente na juris
dição da distribuidora e, funciona paralelamente
ao Plano de Propaganda Conjunta, que é de âmbito
nacional.

Nos mapas de fls. 135 a 141, é feita a descri
minação das despesas demonstradas no mapa resumo
de nº 3, efetuadas no ano de 1983.

e - MAPAS DEMONSTRATIVOS DE FLS: 142 a 144

Estes demonstrativos são apresentados, como

sendo a programação anual, efetuada pela Antarctica Paulista, das propagandas a serem cutadas no ano de 1983.

8 - Da análise dos elementos apresentados em fronto com o solicitado pelo E. Conselho de Contribuintes, podemos concluir que:

a - As demonstrações não atendem no todo ao solicitado, de vez que não esclarece a atuação de cada participante no programa conjunto de propaganda.

b - As demonstrações só detalham as distribuidoras da sub-região de Santos, que abrange as 5 (cinco) distribuidoras, doc. fls. 108.

c - O rateio apresentado, conforme já comentado, apresenta fortes indícios de ser aleatório, desprovido de qualquer critério que possa ser considerado sério.

d - O programa anual, fls. 142 a 144, demonstra a despreocupação do planejamento e, conseqüentemente, de todas as outras implicações, haja visto, o despropósito entre os valores programados e as aplicações efetuadas, ocasionando uma defasagem de 424,33%.

e - A falta das demonstrações, pormenorizando a movimentação de todas as distribuidoras, impede uma análise mais ampla. Ainda assim, tem-se a certeza, caso houvesse a disponibilidade dos mesmos, que ficaria evidente um grande prejuízo fiscal, na medida em que aflorariam as diferenças entre os valores contabilizados como despesa, e os valores que realmente deveriam ser apropriados na referida rubrica.

9 - Analisando os elementos apresentados em função do Auto de Infração, temos a esclarecer que:

a - A atuação teve seu implemento embasado no fato de que as despesas contabilizadas como sendo de propaganda, não encontravam amparadas pelos requisitos de dedutibilidade inerentes a esse tipo de despesa, requisitos estes previstos no art. 247 do RIR/80.

b - A empresa não comprovou com documentação hábil e idônea, que os valores levados à despesa de propaganda, eram realmente os valores que poderiam ser apropriados, face às normas vigentes. Assim, a glosa foi uma consequência natural das irregularidades verificadas.

c - A Cia. Antarctica Paulista em conjunto com a Distribuidora de Bebidas Guarujá Ltda., ao atenderem à solicitação do E. Conselho de Contribuintes, tornaram realidade os fatos descritos no Auto de Infração e, posteriormente os argumentos desta

formação. As irregularidades vieram à tona e, uma análise simples do fluxo de receita e despesas das empresas envolvidas, evidencia as infrações cometidas.

d - Cumpre salientar, que a despesa de propaganda é uma despesa operacional, desde que observados os requisitos de dedutibilidade. No Auto de Infração não foi posto em dúvida este conceito fiscal.

10 - Por derradeiro, cumprindo o determinado no item II do doc. de fls. 103/104, passo a emitir parecer conclusivo.

a - O valor glosado no Auto de Infração corresponde a conta de Propaganda, importa em Cr\$. 16.020.427, conforme Quadro Demonstrativo nº 3 (fls. 6).

Deste total, excluindo a parcela de Cr\$. 3.359.149, que constitui o valor da conta corrente com a Cia. Antarctica Paulista - filial Santos, conforme mapa resumo nº 3 de fls. 134, temos a parcela de contribuição para o Plano de Propaganda Conjunta, ou seja Cr\$ 12.661.278.

É interessante notar, que aí já aparece a primeira falha, uma vez que no Mapa de fls. 109, este valor consta como Cr\$ 12.078.306, apresentando uma diferença, a maior, de Cr\$ 582.972 contabilizada como despesa.

b - Por falta de meios materiais, devido a forma como é realizada esta despesa, não temos condições de afirmar como se processa a contabilização. Isto só seria possível, através de verificação no domicílio de cada contribuinte, o que é impraticável.

Contudo, tomando por base a Distribuidora de Bebidas Guarujá Ltda., por nós fiscalizada, e também informações prestadas pela acessoria da Cia. Antarctica Paulista, matriz e filial Santos, supomos que a contabilização dessa despesa se processa da seguinte forma:

NAS DISTRIBUIDORAS

1 - Contabilização das verbas de propaganda diretamente a débito de conta de despesa, mediante simples recibo fornecido pela Antarctica, e, em contrapartida, a conta Caixa ou Fornecedores.

NA CIA ANTARCTICA PAULISTA

1 - No recebimento da contribuição, credita à conta de receita pelo valor do recebimento, e debita a Conta Caixa ou Bancos.

2 - No pagamento da despesa, debita a Conta de despesa de propaganda, ou conta equivalente, e credita a Caixa ou Bancos.

NA CIA. ANTARCTICA PAULISTA - SANTOS

1 - Pelo recebimento, débito de Caixa ou Bancos, e crédito da conta corrente de cada distribuidora. No pagamento de despesas, débito da conta corrente e crédito de Caixa ou Bancos.

Analisando este tipo de contabilização, face à legislação em vigor na época, observa-se as seguintes falhas:

NAS DISTRIBUIDORAS

1 - Apropriação das despesas de propaganda, com base em simples recibos fornecidos pela Cia. Antarctica Paulista, no valor das contribuições para o fundo de propaganda.

2 - Os valores que porventura pudessem ser apropriados como despesa ou sejam, aqueles rateados pela Antarctica, nunca são os valores que afetam os resultados das distribuidoras.

3 - Incerteza quanto a efetividade da realização do pagamento das despesas, por parte da Cia. Antarctica Paulista, elementos essenciais para a aceitação da despesa.

4 - Redução indevida do lucro líquido e consequentemente do lucro real, promovendo assim, a redução dos tributos no exercício, ou diferindo prejuízos para compensações futuras.

NA CIA ANTARCTICA PAULISTA

1 - Em substituição às despesas das distribuidoras, a Antarctica promove uma receita com as verbas arrecadadas das distribuidoras, e em contrapartida, contabiliza como suas as despesas de propaganda.

2 - O procedimento é totalmente incorreto. Não existe a figura da substituição na legislação tributária. A individualidade das empresas constitui fator fundamental na apuração de resultado, não se admitindo sequer, a tributação em conjunto.

3 - Este procedimento, além de contrariar as boas técnicas contábeis, fere frontalmente a legislação comercial e fiscal.

Na apuração de resultado, cada empresa apura individualmente seus resultados.

Desta forma, as distribuidoras são oneradas por uma despesa em que não ocorreram, comprometendo seu patrimônio líquido, e a Cia. Antarctica Paulista beneficia-se, na medida em que reduz sua

despesa, transferindo-a para os outros, capitalizando dessa forma mais lucros em benefícios de seus acionistas e em detrimento da individualidade dos seus distribuidores.

NA CIA. ANTARCTICA PAULISTA - SANTOS

1 - Menos mal este procedimento. Contudo incide no erro ao não informar às distribuidoras qual o valor a ser apropriado na despesa.

Ante ao exposto, traçamos as seguintes considerações finais:

I - Entendo, que o que está em discussão não é a despesa de propaganda em si. Não há dúvidas quanto a operacionalidade da mesma. O cerne da questão é a forma como está sendo pleiteada a referida despesa.

Não há dúvida, também, que a apropriação de valores como despesa de propaganda está vinculada a determinadas condições, as quais devem ser observadas cumulativamente. Portanto, inócua será qualquer lide neste sentido.

II - Pela observação da natureza das despesas relacionadas nos demonstrativos apresentados, nota-se que a grande maioria constitui propaganda de difusão da MARCA ANTARCTICA, e portanto de interesse de seu produtor.

Acontece, conforme podemos observar do doc. de fls. 108, que da totalidade das despesas no valor de Cr\$ 4.493.272.803, a principal interessada participou com a ínfima parcela de Cr\$ 11.054.181, ou seja, 0,25%, deixando o restante, no valor de Cr\$ 4.482.218.623, ou seja 99,75%, para as suas distribuidoras.

III - Não deixa de ser estranho, que as distribuidoras tenham optado por um plano de propaganda, no qual cabe a elas arcar com o ônus das despesas e prejuízos, enquanto a dona da MARCA, cabe a parte dos lucros e crescimento patrimonial.

Mais estranho ainda torna-se a situação, quando sabe-se que antes da introdução da sistemática da propaganda conjunta, existia um acordo, onde cada distribuidora deveria aplicar um determinado percentual em propaganda, na sua região, onde melhores aproovessem. Este percentual, traduzido em cruzeiros, embora inferior ao que atualmente foi instituído, quase nunca era cumprido, exatamente porque não havia o retorno esperado e o comprometimento do lucro era evidente.

Daí, surgiu o Plano de Propaganda Conjunta, o qual tem o poder de unir o útil ao agradável. Permite o controle de suas distribuidoras, ao mes-

mo tempo em que financia toda a propaganda da MARCA ANTARCTICA, sem ônus a sua proprietária. Este procedimento não deixa de ser uma variação de abuso de poder econômico, previsto na Lei 4.137 de 10.09.62, quando subordina o fornecimento, à utilização de um serviço.

IV - Causa espécie, também, a investidura que a própria Cia. Antarctica Paulista se concede. A de legislador. Sim, a contribuinte, ao arrepio das normas vigentes, determinou para si e para suas distribuidoras, uma nova "LEI" que a aproveita.

Nesta "LEI" pode tudo. Pode apropriar despesas sem comprovação; pode apropriar despesas não realizadas ou não pagas; pode ratear despesas sem nenhum critério; pode transferir suas despesas para as distribuidoras; podem as distribuidoras com pensarem resultados entre si etc..., enfim, pode tudo.

V - Finalizando, toda a sistemática do Plano de Propaganda Conjunta padece de vários males crônicos, os quais só podem ser medicados por um novo remédio: uma Lei."

Protocolizada em 07.11.86, na Secretaria deste Conselho, petição encaminhada pela contribuinte onde está sustentado em resumo:

- a) de início cabe ressaltar que a autoridade fiscal, ao se manifestar sobre os elementos trazidos aos autos em cumprimento ao solicitado por esta Câmara, extrapolou os limites de sua competência, tecendo considerações totalmente impertinentes, sendo tendenciosa e facciosa a versão fiscal, calcada que está em conjecturas de quem só quer ver a relação contratual estabelecida entre a produtora e as distribuidoras pelo plano da ilicitude, sem considerá-la pelo prisma da licitude de que, indubitavelmente, reveste;
- b) as condições do ajuste para a distribuição de bens das configuram o exercício legítimo da vontade das partes contratantes, amplamente assegurado pelo direito objetivo, não havendo oportunidade, no âmbito deste processo, para quaisquer digressões a respeito

to. Na medida em que um ajuste dessa natureza se faça com observância de todas as prescrições legais, não há como negar-se a sua conceituação como lei, inter partes. Como lei há de ser, pelas contratantes, fielmente observado;

- c) embora as relações comerciais estabelecidas entre a Companhia Antarctica Paulista e as suas distribuidoras não venham a pêlo neste processo, de natureza estritamente fiscal, cumpre assinalar que o ajuste para a revenda e a distribuição dos produtos Antarctica foi concebido dentro da mais perfeita técnica jurídica e mediante condições inequívocas, como se vê das disposições nele inseridas;
- d) da leitura atenta das indigitadas dez folhas, percebe-se que tudo o que nelas se contém apoia-se em meras suposições, com fortes doses de subjetivismo, em abstrações, em ficções a demonstrar quantos foram os raciocínios ali desenvolvidos para chegar-se a uma conclusão totalmente inócua, que poderia facilmente ter sido obviada se o seu prolator se ativesse, apenas e tão somente, ao cotejo dos textos de lei que disciplinam a matéria objeto deste processo, com os elementos que lhe foram apresentados em razão da referida diligência;
- e) relativamente ao direito que, na espécie, incide, a recorrente demonstrou, à sociedade, que advém ele da disposição contida no art. 191, combinado com aquela inserida no art. 247, ambos do R.I.R.;
- f) quanto aos fatos, foram apresentados à autoridade fiscal todos os demonstrativos e os documentos em que se basearam, onde se verifica que de uma arrecadação de Cr\$ 98.860.810,06, a produtora aplicou em propaganda é publicidade na baixada Santista, no exercício de 1983, um total de Cr\$ 133.492.443,34,

Isso, de si só, revela que o valor arrecadado da distribuidora autuada, a título de co-participação nas despesas de propaganda, promoção e publicidade, objeto da glosa fiscal, foi totalmente aplicada na quele exercício, tendo sido essas aplicações cabalmente comprovadas, tornando, assim, insubsistente a queela autuação;

- g) partindo de um conceito puramente subjetivo, entende a autoridade fiscal que a critério do rateio das despesas de propaganda adotado pela Antarctica assume características de compensação, que propiciaria benefício para algumas distribuidoras, em detrimento de outras, que suportariam apenas o encargo de um pseudo benefício;
- h) não é bem assim tivesse o Sr. Fiscal apenas algumas noções de marketing, como o conjunto de atividades desenvolvidas a nível de empresa com o objetivo de levar um bem de produção às mãos do consumidor-alvo, não teria ele a veleidade de afirmar que a propaganda de âmbito nacional programada pela produtora não poderia ter sido rateada para a sub-região santista. Outrossim, jurisdicionado à DRF de Santos, ao Sr. Fiscal não é lícito ignorar que a baixada santista conta com uma população flutuante calculada em 80%, mormente em épocas de verão e de feriados prolongados, quando o consumo de cervejas e de refrigerantes mais se acentua. Curial que a promoção e a propaganda, na sua concepção imaterial voltada precisamente para o consumidor, desenvolvidos em cidades turísticas, aproveita a todas as distribuidoras dos seus locais de origem, porque é nessas praças que essa mesma população irá consumir, ao menos, nos restantes meses do ano;
- i) por isso que, da detida análise dos mapas apresenta -

dos, forçoso seria concluir que o rateio procedido pela produtora, longe de ser aleatório, obedece, na verdade, a um critério justo, equânime e igualitário, na medida em que a participação de cada distribuidora se faz em função das quantidades de produtos adquiridos e o rateio das despesas, proporcionalmente à contribuição de cada distribuidora nas despesas de propaganda, promoção e publicidade contratadas;

j) inoportuna, outrossim, a referência feita ao programa anual de propaganda que, naquele exercício de 1983, apresentou uma defasagem de 424,33%. A ninguém que sobrevive neste país é dado ignorar a espiral inflacionária em que se viu ele envolvido na última década. Perfeitamente natural, portanto, aquela defasagem que, antes de denotar um programa feito à sordalfa, como vislumbrou a autoridade fiscal, somente vem corroborar a acertada decisão governamental que, em reconhecimento a essa situação, instituiu o Plano Cruzado, com vistas à eliminação dos efeitos causados por inflação tão violenta;

l) relativamente à escrituração das despesas de propaganda feita pela distribuidora, obedece ela às comensais regras de contabilidade comercial e fiscal. Em verdade, a apropriação das despesas de propaganda feita pela distribuidora com base nos recibos que lhe são fornecidos pela produtora não descaracteriza o dispêndio. Uma vez provada a sua aplicação em sua destinação específica, seja pela própria distribuidora, seja pela produtora, por força da disposição contratual, não há como deixar de aceitar-se a despesa, como operacional, nos termos do art.247 do RIR. A apropriação, pela produtora, das verbas arrecadadas como receitas, no seu recebimento, e como despesa de propaganda no respectivo pagamento ape-

nas traduz a realidade dos fatos em que se dá a escrituração;

- m) nem se alegue que esse procedimento gera incerteza da distribuidora quanto à efetividade da propagação e ao pagamento das respectivas despesas, pela produtora, vez que a propaganda aí está, nas ruas, nas praças, nos bares, nos restaurantes, nos clubes, praças desportivas, na TV, no rádio, nos cartazes, nos jornais, nos out-doors, nos chaveiros, nos abridores, nos copos, nos cardápios, nas bebidas ofertadas a título de brinde, apenas para exemplificar;
- n) os distribuidores participam da programação: opinam, cada qual deles em favor dos estabelecimentos instalados na área de sua atuação; têm, permanentemente, à sua disposição todos os comprovantes das despesas realizadas, que poderão ser solicitados à produtora a qualquer momento, conforme previsão contratual. Essa sistemática nem onera as distribuidoras, nem beneficia exclusivamente a produtora, como insinua o Sr. Fiscal. A verdade é que o sucesso de uma está na razão direta do sucesso da outra;
- o) nem se diga a propaganda conjunta, na forma como foi concedida, só aproveita à marca Antartica. Mesmo que assim fosse, na realidade, produtora e distribuidora comercializam a mesma marca e ambas dela se beneficiam. Sabe-se que a propaganda objetiva simultaneamente a demanda primária e a demanda relativa ou, em outras palavras, o produto e a sua marca respectiva;
- p) da peculiaridade com que é feita a distribuição dos produtos dessa natureza a cervejas e refrigerantes decorre a necessidade inevitável de ser a propaganda realizada cooperativamente. Se, de um lado, obtêm, com esse procedimento, a unif

paganda em todo o território nacional, de outro, obtém-se maior racionalidade de seus custos, em benefício da produtora e de suas distribuidoras;

- q) absurda, também, a alegação fiscal de que a principal interessada no caso, a produtora, segundo o Sr. Fiscal naquele exercício de 1983 teria participado com uma parcela equivalente a 0,25%, deixando o restante, ou seja, 99,75% para as suas distribuidoras. Esclareça-se que este percentual foi obtido considerando-se a diferença entre o total aplicado efetivamente e o arrecadado. Não se atentou, entretanto, para a participação da produtora, incluída na região a ela correspondente. Ainda que assim não fosse, há de se considerar que a rede de distribuidores dos produtos Antarctica conta, em todo o território nacional, com cerca de 1.100 revendedores. Simples cálculo matemático evidencia que a participação de cada um, no total das despesas realizadas, situou-se em torno de 0,9%, cifra essa insignificante face aos resultados que, em função dessa mesma propaganda, lograram eles obter na comercialização dos produtos a seu cargo;
- r) mais não será preciso acrescentar-se, para demonstrar a legitimidade do procedimento adotado pela Companhia Antarctica Paulista e pelas distribuidoras de seus produtos, de resto plenamente corroborado pelo Juízo da 1ª Vara da Seção Judiciária da Justiça Federal em São Paulo, como se verifica da decisão que, em xerox é anexada à presente;
- s) uma única realidade decorre da extensa manifestação fiscal: a inexistência de lei que impeça a sistemática adotada pela Companhia Antarctica Paulista e as distribuidoras de seus produtos. Tudo o mais se restringe a considerações a cerca da forma como é a

propaganda programada e realizada e do critério utilizado na apropriação das despesas, baseadas, única e exclusivamente, em meras suposições;

t) não há, como se viu, à luz dos elementos probatórios trazidos para o bojo deste processo, como prosperar a exigência fiscal, que carece de base de sustentação em lei.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

2. Como se infere do relato, o litígio versa sobre matéria tributária cuja caracterização de sua natureza está posta na peça básica nestes termos:

a) dedução, nos exercícios de 1983 e 1984, como despesas operacionais, de quantias aplicadas na aquisição de materiais de construção e letreiros luminosos, quando deveriam ser incorporadas ao ativo permanente;

b) dedução, no exercício de 1984, como despesas operacionais, dos pagamentos efetuados à Cia. Antártica Paulista, em razão da co-participação na propaganda, promoção e publicidade;

3. A matéria constante da letra a supra, em razão da na-

tureza diversas de seus componentes, será objeto de análise envolven-
do, destacadamente, a aplicação de recursos na aquisição de materiais
de construção e na confecção de letreiros luminosos.

4. O artigo 209, I, letra d, do R.I.R. aprovado com o De-
creto nº 85.450/80, prevê que poderá ser amortizado o capital aplica-
do na aquisição de bens cuja utilização, pelo contribuinte, tenha pra-
zo contratualmente limitado, tal como o custo das construções ou ben-
feitorias em bens locados, quando não houver direito ao recebimento
do seu valor. A taxa anual de amortização será fixada tendo presen-
te o nº de anos restantes da existência do direito (art. 58, § 1º, Lei
nº 4.506/64).

5. Terminado o contrato de locação sem que seja renovado
ou prorrogado, e havendo ainda saldo do valor a amortizar, será ele
levado à conta de Lucros e Perdas, com respaldo no que determina o ar-
tigo 58, § 4º, da Lei nº 4.506/64, matriz legal do artigo 208, § 3º do Re-
gulamento do Imposto de Renda em vigor, verbis:

"Art. 208 - "omissis"

.....
§ 3º - Se a existência ou o exercício do direito, ou a
utilização do bem, terminar antes da amortização inte-
gral do seu custo, o saldo não amortizado constituirá
prejuízo no ano em que se extinguir o direito ou termi-
nar a utilização do bem."

6. Operando em imóvel locado, a recorrente sustenta (que
realizou melhorias necessárias constantes de:

"... adaptação dos sanitários externos desse mesmo i-
móvel, com vistas a proporcionar à freguesia, aos
transportadores e aos seus ajudantes, instalações ade-
quadas, dotados do indispensável requisito de privaci-
dade."

7. Segundo DE PLÁCIDO E SILVA, "Vocabulário Jurídico", Ed.
Forense/1980, benfeitoria é uma:

"Expressão que sempre teve o sentido de benefícios, foi sempre compreendida como os melhoramentos promovidos em um prédio com a intenção de torná-lo mais útil ou mais agradável."

As benfeitorias são:

"Úteis, quando aumentam ou facilitam o uso da coisa, melhorando-a ou valorizando-a, as quais, embora não se indicando indispensáveis para a conservação da coisa, se mostram de visível utilidade para o proprietário dela, resultando num enriquecimento em virtude da natural valorização trazida à propriedade." e

"Necessárias dizem-se as que são feitas para conservação do prédio, sem as quais este se arruinaria."

8. Tendo presente a própria descrição feita pela recorrente, chega-se a conclusão que na verdade foram executadas benfeitorias úteis, e não aquelas estritamente necessárias, como alegado.

9. Também não podem ser tais obras consideradas como reparos, pois que lhes faltam aqueles elementos essenciais, identificados como próprios do conserto; tais como restabelecimento do estado anterior e/ou manutenção da prestação das utilidades desejadas. Os melhoramentos que visem aumento de valor do bem ou sua maior comodidade, não são classificáveis como necessários, pois que são adiáveis e prescindíveis, alcançando, no máximo, a condição de úteis.

10. O artigo 48 da Lei nº 4.506/64, prevê a hipótese de admissão, como custo ou despesa operacional, dos gastos com reparos / e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação, o que não se aplica, efetivamente, ao caso discutido nos presentes autos.

11. A questão que se põe ao debate é: as obras realizadas pela recorrente são classificadas como benfeitorias ou como reparos.

12. A renovação e adaptação dos sanitários com vistas a tornar seu uso mais cômodo, confortável, adequado à sua finalidade para a tendimento às pessoas da relação da empresa têm, na essência, a nature

za de benfeitorias, conforme definido anteriormente.

13. Demais, não há notícia de que o contrato de locação te
ria terminado e não seria renovado ou prorrogado.

14. Neste particular, com efeito, a decisão recorrida não
merece reparos.

15. No que se refere aos gastos com letreiros luminosos, a
documentação acostada aos presentes autos nos revela tratar-se de dis
pêndios com: reforma, confecção, instalação, revisão e limpeza da
queles luminosos colocados nas fachadas dos imóveis destinados à ex
ploração do comércio de bares, restaurantes, lanchonetes, cantinas,
etc. Tais gastos, data vênia, se enquadram nas hipóteses previstas no
artigo 191 do R.I.R. em vigor, quais sejam:

- a) não computados nos custos;
- b) necessários à atividade da empresa e a manutenção
da fonte produtora dos rendimentos;
- c) pagas ou incorridas para a realização das transa-
ções ou operações exigidas pela atividade exercida;
- d) usuais ou normais no tipo de transações, operações
ou atividades da pessoa jurídica.

16. Aqui, nosso entendimento é no sentido de que a decisão
recorrida deva ser reformada.

17. No tocante à matéria tributária constante da letra b,
do item 2, deste voto, dispõe o artigo 247, II, III, IV e § 3º do Re-
gulamento vigente:

"Art. 247 - Somente serão admitidos, como despesas de
propaganda, desde que diretamente relacionados com a
atividade explorada pela empresa (Lei nº 4.506/64, art.

h

9

54):

.....
II - As importâncias pagas a empresas jornalísticas, cor-
respondentes a anúncios ou publicações;

III- as importâncias pagas a empresas de radiofusão ou
televisão, correspondentes a anúncios, horas loca-
das ou programas;

IV - as despesas pagas a quaisquer empresas, inclusive
de propaganda;

.....
§ 3º - As despesas de que trata este artigo deverão ser
escrituradas destacadamente em conta própria."

18. Os dispositivos transcritos revelam que são fixados os
seguintes requisitos para a admissibilidade dos gastos com propaganda
como despesas operacionais:

a) relação direta da despesa com a atividade explorado-
ra;

b) pagamento a empresas jornalísticas, de radiofusão ou
televisão, por anúncios, publicações, horas locadas
ou programas;

c) pagamento, a quaisquer empresas, desde que a benefi-
ciária seja cadastrada no CGC e mantenha escritura-
ção regular; e

d) escrituração destacada, em conta específica, dos gas-
tos dessa natureza.

19. A princípio, nenhum impedimento legal existe, seja de
forma explícita ou implícita, para a participação de empresas na exe-
cução de projetos e/ou programas de propaganda conjunta. Atendidos os
pressupostos estabelecidos com vistas à segurança de que os serviços
foram efetivamente prestados; as empresas prestadoras desse serviços

satisfaçam as condições necessárias à dedutibilidade do gasto; os registros contábeis foram efetuados com observância do comando legal, qual seja, promovendo-se a escrituração com destaque das despesas em conta própria. Também deve ficar consignado que as condições gerais de dedutibilidade da despesa, quais sejam: necessidade, normalidade e usualidade, devam estar presentes para autorizar a sua apropriação pela pessoa jurídica.

20. O fundamento da glosa, conforme consta da peça básica, seguiu a linha constante da justificativa seguinte:

"... porque originários de percentual aplicado sobre as compras efetuadas a empresa que lhe supre de estoques, não existindo, outros meios para apuração dos efetivos gastos a este título."

21. Com o parecer que deu embasamento à decisão recorrida, restaram aditados outros argumentos:

"Pelo que se verifica nos termos do contrato anexado aos autos, a hipótese encontra perfeita consonância com aquela normatizada no Parecer nº 143/75, ou seja, tais tipos de contrato, pela sua natureza e forma de remuneração, baseada em percentual sobre as compras efetuadas, somente favorece a empresa supridora dos estoques e detentora da marca, tratando-se provavelmente, de imposição disfarçada de sobrepreço na mercadoria, estando tal situação, amplamente definida no parecer citado.

O contrato juntado aos autos, demonstra claramente que o objeto maior, é a promoção da marca, em nenhum momento obrigando o fabricante a investir sequer parcialmente as verbas publicitárias na região servida pela distribuidora, além do que, conforme previsão contida na cláusula 13 do contrato de concessão, a mesma pode ser cassada a qualquer tempo, e nessa hipótese, todo o investimento publicitário na marca, em nada seria aproveitado pelo contribuinte, o que revela a natureza leonina do mesmo, não sendo portanto, de aceitar-se como dedutíveis as despesas assim realizados."

22. Contrapondo-se a essas assertivas, a recorrente sustenta in verbis:

Acórdão nº 103-08.006

"A conjugação de atividades, entre produtora e distribuidora, tendentes ao suprimento do mercado de bebidas, determina o interesse comum que vincula ambos na propaganda, promoção e publicidade dos produtos Antártica, levando-se a estabelecer uma co-participação nas despesas para isso necessárias, fixadas no contrato-tipo que celebraram."

23. Embora seja verdadeiro que a propaganda promova a marca do produto, também não é menos verdade que suas vendas e, de consequência, seu resultado operacional, se comportam como uma variável endógena ao sistema, ou seja, as receitas da pessoa jurídica estão diretamente relacionadas com o nível de consumo, e este, como acontece em economias de livre mercado, tem sua flutuação determinada, ao menos em parte, pelo comportamento de consumidor, que é altamente influenciável com a propaganda feita de forma institucionalizada e sistemática.

24. Se considerados os atuais níveis de comunicação, com os veículos alcançando o consumidor onde quer que este se encontre; se analisados os altos custos da publicidade e da propaganda para que atinjam ou cubram o vasto território brasileiro; uma vez ponderados os objetivos, alcance, eficiência e outras vantagens que a propaganda feita de forma cooperativa trás às empresas, não há razão para afastar a possibilidade de as pessoas jurídicas, voltadas para a produção e comercialização de uma linha de produtor, poderem planejar e promover a realização da propaganda de forma cooperada, com a participação nos custos de todas aquelas interessadas e, principalmente, beneficiadas com o resultado dessa promoção.

25. O produto comercializado pela recorrente chega até ao consumidor através canal de distribuição cuja política é, nitidamente, de natureza intensiva. Vale dizer, aquela cujo propósito é fazer chegar o produto do maior número possível de pontos de venda. De acordo com as lições de Angela da Rocha e Carl Christensen, da obra "MARKETING - Teoria e Prática no Brasil" - Ed. Atlas, 1ª edição, 1987,

Acórdão nº 103-08.006

na hipótese de o canal de distribuição ser liberado pelo fabricante, pois este se encontra em situação estratégica para trazer ordem e uniformidade ao próprio canal:

"A liderança do fabricante pode implicar a aceitação da responsabilidade por:

- controlar o atendimento e o serviço fornecidos pelo intermediário;
- controlar a área do varejista dedicada ao produto ou serviço do fabricante;
- controlar as vendas e os estoques do varejista;
- controlar o esforço promocional agregado;
- controlar os preços pelos quais o produto é vendido." (grifei).

26. A propósito do controle exercido sobre o esforço promocional agregado, prelecionam os citados autores;

"O esforço promocional é geralmente feito diretamente pelo fabricante, com o propósito de desenvolver imagem de marca e através de propaganda cooperada com o varejista, para anunciar modelos específicos, preços e condições."

27. Visa a propaganda cooperada, essencialmente, a divisão de custos do patrocínio entre as empresas beneficiárias. No caso da propaganda cooperada vertical, os autores da obra retro mencionada a pontam como vantagens:

"Do lado do fabricante, a vantagem principal é a obtenção de maior colaboração por parte do varejista;

.....
Do lado do varejista, a propaganda cooperada tem como propósito obter uma resposta imediata do consumidor, utilizando-se para tal não apenas de seus próprios fundos promocionais, mas também daqueles do fabricante."

28. Nessa linha de idéias, forçoso é concluir que a propa-

acórdão nº 103-08.006

ganda feita de forma cooperada apresenta inúmeras vantagens, tanto para o produtor quanto para o varejista, beneficiando, inclusive, no limite do seguimento, o próprio consumidor.

29. Sustentou a autoridade recorrida que a hipótese versada nos presentes autos encontra perfeita consonância com aquela normatizada no Parecer CST nº 143/75. Não concordo totalmente com essa assertiva. Com efeito, o citado ato normativo deu resposta a indagação feita nestes termos:

"... se é dedutível como custo ou despesa operacional a remuneração, fixa ou calculada de forma percentual sobre as vendas, paga ou creditada por uma empresa a outra, que lhe provê de publicidade, organização, métodos de vendas, etc... e se tais gastos são classificados como "royalties" ou despesas de assistência técnica ou administrativa."

30. Em resposta, o parecerista esclareceu nos itens 6 a 8 do mencionado ato:

"6 - O fato de sujeitar-se a empresa suprida à exigência da supridora de não adquirir mercadorias a outros fornecedores, não tem o condão de caracterizar a remuneração adicional como despesa necessária às atividades de primeira, em se considerando a possibilidade a todos a segurada de exercer o seu comércio numa economia de livre concorrência.

7 - Jamais as despesas da espécie se caracterizariam como "royalties" ou despesas de assistência técnica (técnica ou administrativa), pois esta compreende serviços de consultoria e ou assessoramento envolvendo conhecimentos especializados de quem os presta, em cada caso, em função de uma ação, enquanto aqueles são devidos pela exploração de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, e patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação. A remuneração enfocada também não pode ser considerada comissão, por não ter a natureza dessa de dispêndio.

8 - Finalmente, a prestação de serviços de publicidade, organização, métodos de vendas, etc... no caso em análise, seria apenas uma decorrência do pacto pr

estabelecido entre os contratantes, caracterizando-se tal atividade mais como manifestação dos interesses da empresa supridora das mercadorias, do que, propriamente, da empresa suprida."

31. Resta evidente que a consulta tem como ponto fulcral a remuneração, de forma fixa ou variável, por suprimentos de estoques e, eventualmente, a provisão de organização, métodos de vendas, publicidade, etc. A prestação de serviços que acabou de ser e focada vincula, essencialmente, empresa supridora e suprida, mediante remuneração adicional. Para melhor caracterizar o ponto nodal da questão proposta a apreciação da C.S.T., basta ler o item 2 do P.N. nº 143/75, verbis:

"Um exame superficial da matéria poderia conduzir à aceitação dessa remuneração como custo ou despesa operacional, eis que a empresa teria à sua disposição, em última análise, os estoques da supridora, dispendendo-se aquela de vultosas aplicações na manutenção de estoques próprios, justificando-se o pagamento de certa quantia em razão dessa circunstância, e que poderia caracterizar tais despesas como necessárias às atividades da empresa suprida."

32. A hipótese aqui, sem sombra de dúvidas, é completamente diferente: a) a recorrente é distribuidora dos produtos fabricados pela Antártica;

b) não se trata de remuneração por serviços prestados, mas sim de contribuição com destinação específica, qual seja, para constituição de um montante que será aplicado, exclusivamente, em propaganda e publicidade.

c) A Cia. Antártica não presta qualquer modalidade de serviços à recorrente, apenas se coloca na posição de gestora dos recursos, com a responsabilidade de planejar e promover toda propaganda e publicidade relacionadas com o produto objeto da distribuição.

33. A Administração tributária já se manifestou sobre ca

Acórdão nº 103-08.006

sos que, se não são semelhantes ao aqui discutido, apresentam alguns pontos de contacto que podem orientar melhor o julgador na busca de uma solução justa, legal e que minimize o risco de deixar a Fiscalização sem meios de exercer controle eficiente sobre os elementos envolvidos na execução do plano de propaganda conjunta, com vistas a permitir que os gastos correspondentes sejam apropriados como despesa operacional.

34. Assim é que, apreciando recurso de ofício interposto pelo Superintendente da 6a. R.F., a CST negou-lhe provimento e, de consequência confirmou o entendimento sintetizado nesta ementa:

"As despesas de propaganda, pagas a quaisquer empresas, somente serão admitidas como despesa operacional quando a empresa beneficiada for registrada no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC, mantiver escrituração regular e contabilizar tais despesas destacadamente."

35. Ao responder à citada consulta, o Superintendente sustentou acertadamente, que "... o fato de a pessoa jurídica que veicular o anúncio, ou por qualquer forma realizar a campanha de propaganda, ser uma entidade isenta, não impede que os valores a ela entregues em pagamento sejam escriturados como despesas operacionais dedutíveis (Parecer Normativo nº 236/74 e Ato Declaratório Normativo nº 15/76)". É importante ressaltar que o essencial, no caso da propaganda é sua realização sob qualquer forma, uma vez atendidos os pressupostos estabelecidos em lei para sua dedutibilidade como despesa operacional.

36. Outra consulta que mereceu resposta favorável da CST foi feita pela União Brasileira de Vitivinicultura, conforme Parecer CSR/SIPR nº 335/83, assim ementado:

"DESPEAS DE PROPAGANDA

Despesas de propaganda decorrentes de campanha publicitária institucional, em rede de televisão, promovida pelos produtores por intermédio de suas respectivas entidades de classe: admite-se que os dispêndios sejam comprovados mediante recibos fornecidos pelas referidas entidades, desde que os participantes possam igualmente demonstrar: a) o valor do faturamento (custo) total do empreendimento publicitário; b) o critério adotado n.

Acórdão nº 103-08.006

determinação do valor do recibo; e c) a discriminação dos valores dos recibos que compõem o montante faturado às entidades de classe pela empresa prestadora de serviços."

37. Do relato feito pelo Superintendente Regional da Receita Federal, - 10a. Região Fiscal, consta os seguintes esclarecimentos a propósito da consulta:

"a) visando incrementar o consumo de vinhos no Brasil, decidiram os produtores realizar uma campanha publicitária institucional (...) recolhendo, para isso, participações das empresas vinícolas, a través de sua respectiva entidade de classe, sendo que a soma da arrecadação dos associados das três entidades de classe formaria o valor global a ser aplicado na campanha;

b) as entidades de classe, neste caso, funcionariam como coordenadoras da campanha, arrecadadoras dos valores das empresas associadas, repassando-os, a seguir, para o veículo promotor da campanha, não obtendo, com isso, nenhum benefício para si;

c) do ponto de vista prático, mostra-se inexequível o faturamento direto das emissoras (...) para cada uma das empresas vinícolas contribuintes da campanha em vista do grande nº das mesmas;

d) a única maneira encontrada para equacionar o problema seria a de as emissoras (...) faturarem contra as entidades, rateando o valor correspondente à participação de cada uma delas. Por sua vez, as entidades de classe repassariam esse faturamento, proporcionalmente a cada uma das empresas associadas, emitindo, para isso, o competente recibo de quitação, especificando a finalidade do valor, destino, no caso, para a campanha institucional do vinho."

38. Como se observa, o caso acima narrado apresenta vários pontos comuns com aquele de que cuidam os presentes autos. Aqui as empresas contribuem para a formação de um montante cuja destinação é financiamento de campanha publicitária institucional; Antártica, também participante direta no somatório dos recursos beneficiária do resultado, funciona como coordenadora e planejadora

da campanha publicitária; a quitação é dada aos participantes mediante recibos; a contabilização é feita de forma destacada, com emissão de mapas demonstrativos da alocação dos recursos, de sua distribuição e rateio; a documentação comprobatória dos gastos encontra-se arquivada na sede da coordenadora, disponível para todos os participantes.

39. Em razão de diligência promovida por esta Câmara, restou comprovado que a verba aplicada pela empresa coordenadora da campanha publicitária foi superior ao montante arrecadado das distribuidoras. Também está evidenciado que o volume de recursos aplicados na propaganda que, teoricamente, beneficiaria a região onde está localizada a recorrente, supera aquele resultante das empresas distribuidoras ali sediadas.

40. A argumentação de que o excedente verificado na aplicação de recursos em maior volume numa determinada região implica prejuízo para outras regiões, não tem procedência visto que a quantificação ou mensuração do benefício ou retorno que as regiões e seus distribuidores possam auferir, em razão da campanha publicitária promovida, no mais das vezes, a nível nacional, não pode ser determinada. Demais, o objetivo da campanha publicitária, como acontece no caso concreto, não é apenas o consumidor residente ou domiciliado naquela região, mas também aquele integrante da denominada população flutuante.

41. O essencial, para solução da controvérsia, é o fato de os gastos poderem ser caracterizados como despesas operacionais, o que requer a satisfação dos requisitos fixados na legislação de regência; que a empresa coordenadora da publicidade, mantenha escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com a movimentação dos recursos; que sejam elaborados mapas e demonstrativos, lastreados em documentação hábil e idônea, dos recursos arrecadados, aplicados e rateados entre as partes; que os serviços sejam efetivamente prestados; que a quitação obedeça aos requisitos impostos pela legislação própria; que cada um dos participantes, desde que solicitado por quem de direito, comprove a satisfação das condi

ções retro mencionadas.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso, a fim de excluir da tributação, nos exercícios de 1983 e 1984, respectivamente, as quantias de Cr\$ 461.650 e Cr\$ 16.399.107.

Brasília (DF), em 11 de agosto de 1987.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR