



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

Processo n° 10865.003758/2009-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.973 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria Auto de Infração - IRPJ e CSLL
Recorrente MEDLEY S/A INDÚSTRIA FARMACÊUTICA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO.

Não deve prosperar o lançamento tributário quando verificado erro da autoridade fiscal quanto à qualificação jurídica da infração cometida pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Relator e o Conselheiro Rafael Correia Fuso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior, Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração com a exigência de recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo aos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, no valor de R\$ 27.117.669,22, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora, além de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, sobre o mesmo período, no valor de R\$ 9.762.360,83, acrescida de multa e juros de mora.

A autuação originou-se de fiscalização do Imposto de Renda, na qual foi apurada glosa parcial de despesas operacionais contabilizadas a título de propaganda em montante que representa, no entendimento das autoridades lançadoras, mera liberalidade da pessoa jurídica, com a conseqüente falta de recolhimento dos tributos mencionados.

Consta no Termo de Verificação Fiscal que a ação fiscal restringiu-se ao seguinte objeto: despesas operacionais tituladas como de propaganda e publicidade, especificamente em relação à rubrica “propaganda e publicidade – contrato”, cujos dispêndios, nos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007 beneficiaram a pessoa jurídica *Diffusion Publicidade e Propaganda Ltda.*, que tem como sócios as mesmas pessoas físicas sócias da empresa *Conforto Empreendimentos e Participações S/A*, controladora da *Medley S/A Indústria Farmacêutica* (atual *Medley Indústria Farmacêutica Ltda.*, conforme indica a petição de fls. 1.664 do processo eletrônico).

Os trabalhos fiscais na *Medley S/A Indústria Farmacêutica* tiveram início com a Diligência determinada no Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.12.00-2009-00416-8.

A diligência se fez necessária para apurar os fatos surgidos quando da fiscalização em andamento na pessoa jurídica *Diffusion Publicidade e Propaganda Ltda.*, empresa “veículo” utilizada pela *Medley* para canalizar recursos titulados como despesas de propaganda.

No Termo de Verificação, lavrado em 04 de dezembro de 2009, a autoridade lançadora fez um relatório de todas as constatações apuradas durante o período em que a Recorrente foi fiscalizada, conforme segue:

1. A *Medley S/A*, até abril de 2009, era controlada pela tradicional família “Negrão”, por meio das empresas *Conforto Empreendimentos e Participações S/A* (CNPJ 05.366.087/0001-39), *Spring Participações e Empreendimentos S/A* (CNPJ 03.156.894/0001-00) e *GNF Empreendimentos e Participações S/A* (CNPJ 07.622.842/0001-24).

2. As investidoras são controladas pelas seguintes pessoas físicas:

a) Conforto Empreendimentos e Participações S/A (Conforto): Alexandre Funari Negrão (Presidente) e Roberto Ariani Mangabeira Albernaz (Diretor);

b) Spring Participações e Empreendimentos S/A (Spring): Alexandre Funari Negrão (Presidente); Antônio Augusto Funari Negrão (Diretor); Adriana Funari Negrão Albernaz (Diretora);

c) GNF Empreendimentos e Participações S/A (GNF): Antônio Augusto Funari Negrão (Presidente) e Alexandre Funari Negrão (Diretor);

d) Alexandre Funari Negrão também é sócio, com o cargo de Presidente, da Litius Empreendimentos e Participações Ltda.;

3. Em abril de 2009 a Medley teve seu controle acionário adquirido pelo Grupo Transnacional Sanofi-Aventis;

4. Lastreada em contratos particulares denominados de “Contrato de Prestação de Serviços de Marketing e Outras Avenças” ou “Contrato de Prestação de Serviços de Administração de Marketing, Utilização de Imagem e Outras Avenças”, firmados com a empresa Diffusion Publicidade e Propaganda Ltda. (Diffusion), a Medley canalizou recursos para a contratada, via depósitos bancários, a título de “adiantamentos a fornecedores” nos anos de 2003 (R\$ 5.970.000,00), 2004 (R\$ 40.280.220,89), 2005 (R\$ 32.979.950,00), 2006 (R\$ 45.415.000,00) e 2007 (R\$ 20.912.500,00), no **total de R\$ 145.557.670,89**. (grifamos)

5. **Alguns meses depois** a Diffusion emitia Notas Fiscais de Serviços em favor da Medley, que baixava os valores da conta “adiantamentos” contra a conta “Despesas de Propaganda”; (grifamos)

6. O saldo a faturar, passivo na Diffusion e ativo na Medley, foi assumido pela Conforto. Em dezembro de 2008, a Litius Empreendimentos e Participações Ltda. adquiriu da Conforto, em troca de assunção da dívida daquela para com a Medley, ações da Spring, que veio a ser incorporada pela Medley;

7. **Vê-se que vigorava excessiva liberalidade nos negócios jurídicos entre a Medley e a pessoa física de Alexandre Funari Negrão, seu controlador de fato por meio das empresas de participação antes citadas e da “empresa veículo” Diffusion;** (grifamos)

8. A liberalidade para com a Diffusion assume contornos patentes. No ano-calendário de 2004, além dos gastos com patrocínio direto da Stock Car, a fiscalizada destinou recursos para a Diffusion na ordem de **62% das despesas de propaganda, 23% de todas as despesas operacionais do período, ou 9,07% da Receita Bruta Total do período;** (grifamos)

9. **Era de se esperar, num quadro de normalidade e usualidade, que um fabricante de medicamentos apresentasse despesas mais**

*elevadas com ações voltadas para os profissionais de saúde, por exemplo. Entretanto, em todos os anos analisados, os valores repassados à Diffusion (“empresa veículo” do patrocínio de corridas automobilísticas) **superam, e muito, os valores de todas as demais rubricas, notadamente as que registram ações mais próprias no ramo de atividade da fiscalizada** (quadro de fls. 301 a 304 do processo eletrônico); (grifamos)*

*10. É claro que não é tarefa da fiscalização questionar o direcionamento de dispêndios com ações de publicidade e propaganda para tal ou qual segmento. No caso de laboratórios é até compreensível, usual e normal que haja aplicação de recursos em ações voltadas para cativar diretamente o consumidor, sem dúvida. Não se desconhece que hoje as empresas procuram fixar sua marca criando emoções no consumidor. **Mas a aplicação dos recursos feita pela Diffusion, “empresa veículo” utilizada no patrocínio de corridas automobilísticas mostra uma realidade bem diferente.** (grifamos)*

11. Em 09 de junho de 2009, com a finalidade de dar início à fiscalização determinada para a pessoa jurídica DIFFUSION PUBLICIDADE E PROPAGANDA LTDA., motivada por inconsistências documentais relativas à compensação de imposto de renda na fonte, compareci à Rua Francisco Carlos Mazzoni, 330, na cidade de Santo Antônio de Posse, pequena cidade do interior de São Paulo, endereço que constava nos cadastros da Receita Federal do Brasil como sendo a sede da empresa.

12. Constatei que o endereço referido é uma antiga e pequena casa com características de residência de padrão normal, sendo que o imóvel se encontrava fechado. Indagando morador das imediações, que não quis se identificar, apurei que o imóvel há tempos permanece fechado e que, periodicamente, comparecia lá uma pessoa para limpeza e recolhimento de correspondências. No curso da ação fiscal, a pessoa jurídica alterou se endereço para a Rua Odila Maia Rocha Brito, 527 — Conjunto 41 — Nova Campinas — Campinas-SP

13. Como havia elementos em posse da fiscalização que registravam que o principal cliente da DIFFUSION era a MEDLEY, foi então iniciada diligência nessa última, oportunidade em que obtive o endereço do contador da DIFFUSION, Sr. Haiton Simionato, na cidade de Campinas-SP, iniciando-se a fiscalização, com desdobramentos próprios que constam do Termo de Verificação Fiscal elaborado no encerramento dos trabalhos na DIFFUSION (partes do que se apurou e que tem implicações na MEDLEY serão relatados na sequência);

14. No desenrolar dos trabalhos na DIFFUSION (fiscalizada) e na MEDLEY (então diligenciada), pode-se apurar em detalhes todo o funcionamento dos negócios jurídicos engendrados entre essas duas empresas. Com efeito, a DIFUSION é, juridicamente,

uma sociedade empresária limitada, cuja composição societária é a seguinte:

- ALEXANDRE FUNARI NEGRÃO = 90%;

- VERA SARNES NEGRÃO – esposa = 10%.

15. Reitere-se que Alexandre Funari Negrão, é conhecido no meio automobilístico esportivo como "Xandy Negrão". Neste segmento teve, e ainda tem, significativa participação, notadamente na categoria Stock Car em que se destacou como exímio piloto e hoje ainda milita nesse meio esportivo, acompanhando a carreira do seu filho, conhecido como "Xandinho Negrão". Como já relatado, Alexandre Funari Negrão, é também sócio majoritário da pessoa jurídica Conforto Empreendimentos e Participações S/A que detinha 51% do capital votante da MEDLEY.

16. Significativo para as conclusões da fiscalização da contribuinte é a destinação que a Diffusion deu aos recursos recebidos da Medley, inicialmente contabilizados como Adiantamento de Clientes e depois, uma parte como receita de serviços prestados: fora as aplicações na atividade de fato (manutenção das equipes e todos os dispêndios necessários à participação nas competições automobilísticas), tributos e outras saídas de bancos, os recursos recebidos foram aplicados em empréstimos a Alexandre Negrão e lucros distribuídos ou antecipados a Alexandre Negrão, em 2004, 2005, 2006 e 2007, além de empréstimos para Conforto Empreendimentos, em 2006 e 2007; (grifamos)

17. Em média, as operações acima representaram, no período, 68,29% dos ingressos da empresa, conforme quadros de fls. 306 a 308 do processo eletrônico, o que demonstra o exagero no montante disponibilizado pela Medley para a Diffusion; (grifamos)

18. A Diffusion tributou seus resultados pelo lucro presumido (IRPJ e CSLL), mas distribuiu lucros ao sócio Alexandre Funari Negrão pela contabilidade;

19. A título de comparação, e para reforço das conclusões da fiscalização que se relatará nos itens finais do presente Termo, tem-se (Valores em R\$):

<i>- Total Faturado pela Diffusion à Medley</i>	<i>R\$ 99.435.783,72</i>
<i>- Carga tributária total na Diffusion (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS): 11,33%</i>	<i>R\$ 11.266.074,30</i>
<i>- Redução do resultado na Medley com os pagamentos à Diffusion</i>	<i>R\$ 99.435.783,72</i>
<i>- Carga tributária reduzida na Medley (lucro real) - 34%</i>	<i>R\$ 33.808.166,46</i>
<i>- Redução líquida na carga tributária</i>	<i>R\$ 22.542.092,17</i>

18. Para tratar o patrocínio como propaganda, a Medley e a DIFFUSION assinaram, como já relatado, “Contrato de Prestação de Serviços de Marketing e Outras Avenças” ou “Contrato de Prestação de Serviços de Administração de Marketing, Utilização de Imagem e Outras Avenças”. Para justificar os dispêndios com patrocínios esportivos a MEDLEY apresentou à fiscalização os chamados “Relatórios de Visibilidade em Marketing Esportivo”, preparados pela empresa Informidia Pesquisas Esportivas Ltda. e que constituem o Anexo I ao presente Processo;

19. Apesar da ambiguidade dos contratos, como se verá, é notória a figura do patrocínio no caso presente. Todos os elementos estruturais do instituto estão presentes: o patrocinador, o patrocinado e a atividade desportiva como núcleo central da relação jurídica. **A DIFFUSION funcionou, no caso, como mera “empresa veículo” para viabilizar o patrocínio de pilotos e atletas.** Não é o fato de a contratada ser uma pessoa jurídica que o Patrocínio se transforma juridicamente em Propaganda face à divulgação da Marca e do Logotipo imposta pela contratante. (grifamos)

20. Com efeito, no Patrocínio os recursos empregados viabilizam a própria realização da atividade, sem os quais o desportista não poderia competir. Difere, portanto, na essência, da simples divulgação de marca em locais onde se realizam competições esportivas.

21. Os dispêndios, redutores da base de cálculo dos tributos, ocorreram nos anos-calendário de 2004 a 2007, época em que ainda não vigorava a Lei de Incentivo Fiscal a Projetos Desportivos e Paradesportivos.

22. **Não obstante, não se pode negar que a marca Medley resultou exposta na mídia. Em suma, estamos diante de um contrato de patrocínio que embute propaganda, então podemos tentar separar as coisas, com critérios de razoabilidade que, no fundo, é o critério que norteia a regra geral de dedutibilidade de despesas operacionais.** (grifamos)

23. **Assim, aceitamos como base para os pagamentos contratuais à DIFFUSION mensuração do retorno do investimento em visibilidade (ROI) apresentada (Anexo I do Processo).** (grifamos)

24. **De todo modo, como se demonstrará a seguir, houve notória liberalidade nos repasses de recursos para a DIFFUSION, com a agravante de serem seus sócios, sócios das controladoras da MEDLEY.** (grifamos)

25. Para 2004, o contrato de prestação de serviços assinado pela Medley e pela Diffusion é ambíguo, configurando um contrato de patrocínio que embute propaganda (fls. 256 a 258). Ao mesmo tempo em que menciona publicidade promete ressarcir despesas. **E as despesas foram claramente de patrocínio de equipes de corridas automobilísticas (fl. 258).**

26. *Pelo contrato seriam reembolsadas as despesas de R\$ 9.882.429,11. A remuneração anual pelos serviços, se levarmos em conta o Relatório de Visibilidade em Marketing Esportivo do Ano de 2004 (fls. 1 a 151 do Anexo I), aplicando-se a precificação integral, seria de R\$ 3.170.044,54 x 30% = R\$ 951.013,36. Portanto, teríamos que as despesas para a Medley seriam de R\$ 10.883.442,47. Mas vamos considerar, ainda, que o faturamento de 2004 leva em conta o saldo a faturar do ano-calendário de 2003, de R\$ 5.970.000,00. Logo, a despesa teria sido de R\$ 16.803.442,47 e não de R\$ 35.920.971,12.* (grifamos)

27. *Repare que a diferença a maior de R\$ 19.117.528,65 é igual ao lucro embolsado pelo sócio pessoa física da Diffusion, sem tributação, pois o resultado na Medley teria sido reduzido no mesmo valor no ano-calendário de 2004;* (grifamos)

28. *Assim, para esse ano-calendário de 2004, conforme acima demonstrado, consideramos que parte dos valores pagos pela Medley à Diffusion o foi por mera liberalidade, com a agravante de ser a liberalidade em favor, diretamente, via lucros sem tributação, do seu acionista controlador, indedutível, portanto, de R\$ 19.117.528,65.* (grifamos)

29. *No ano-calendário de 2005, a Medley e a Diffusion celebraram, na essência, um verdadeiro contrato de patrocínio, conforme consta na cláusula primeira.*

30. *A remuneração pactuada de forma fixa para os serviços prestados durante os doze meses do ano foi de R\$ 2.620.000,00 mensais, sendo determinado que haveria retribuição em pecúnia pela publicidade, de forma diretamente proporcional aos resultados comerciais da publicidade, mediante apresentação de Relatório de Análise de Mídia Impressa e Relatório de Visibilidade em Marketing Esportivo.*

31. *As despesas contabilizadas pela Medley com a Diffusion totalizaram R\$ 31.411.812,60 e o retorno de mídia, segundo o citado relatório, teria sido de R\$ 12.245.177,06. Não houve fixação no contrato de percentual de remuneração sobre o retorno medido, nem há cláusula prevendo reembolso de despesas.* (grifamos)

32. *Assim, adotando o mesmo critério de razoabilidade e de não liberalidade na dedução de despesas operacionais, se considerarmos que o valor fixo engloba, também, além do serviço, o retorno de mídia em seu valor integral, mais as despesas da Diffusion, teria havido uma despesa a maior, por mera liberalidade da Medley de R\$ 19.166.635,54, pois não é crível que ela desembolsasse R\$ 31.41.812,60 para obter um retorno de R\$ 12.245.177,06;* (grifamos)

33. *Novamente o valor desembolsado a maior pela Medley corresponde ao lucro líquido contábil apurado pela DIFFUSION, cujo valor foi quase todo embolsado pelo seu sócio, controlador da Medley, conforme tabela de fls. 319 do processo eletrônico.* (grifamos)

34. No ano de 2006, novamente a Medley e Diffusion voltaram a assinar um contrato ambíguo, mencionando ao mesmo tempo publicidade e ressarcimento de despesas (fls. 260 a 262). E essas despesas foram claramente de patrocínio de equipes de corridas automobilísticas.

35. Assim, considerando a remuneração devida à DIFFUSION (R\$ 920.000,00 x 12 = R\$ 11.040.000,00. Retorno de Publicidade (fls. 272 a 406 do Anexo I) R\$ 11.100.574,36 x 25% = R\$ 2.775.143,59, **teríamos um montante devido de R\$ 13.815.143,59 e não de R\$ 18.500.000,00, como deduzido.** (grifamos)

36. **Novamente a diferença (R\$ 4.684.856,41) se aproxima do valor distribuído ao sócio da DIFFUSION, sem tributação, conforme tabela de fls. 321 e 322 do processo eletrônico;** (grifamos)

37. No ano de 2007 houve substancial redução no valor da remuneração antes pactuada, confirmando que os valores pagos nos anos anteriores estavam fora da normalidade.

38. Mesmo assim, se considerarmos a remuneração devida à Diffusion (R\$ 500.000,00 x 12 = R\$ 6.000.000,00) e um retorno de publicidade de R\$ 1.738.690,01 (R\$ 8.693.450,03 x 20%), **teríamos um montante devido de R\$ 7.738.690,01 e não de R\$ 13.603.000,00, como deduzido. Teria havido, assim, um pagamento a maior de R\$ 5.864.309,99, indedutível.** (grifamos)

Os valores acima apontados foram glosados pela autoridade lançadora, com base nas regras gerais de dedutibilidade das despesas operacionais, visto que considerados mera liberalidade da Recorrente.

Devidamente intimada do Auto de Infração, a Recorrente apresentou Impugnação em 06 de janeiro de 2010, acompanhada de documentos, na qual, em síntese, alegou que:

1. Houve nulidade nas autuações, por ter sido indicada capitulação legal absolutamente inaplicável ao caso concreto e por não conter a motivação, não observando o disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e o art. 5º da Lei nº 9.784, de 1999;

2. A fiscalização não indicou, na capitulação legal dos autos de infração, nenhum outro dispositivo legal que determine ou justifique a adição de parte dos pagamentos realizados à Diffusion senão as próprias regras de dedutibilidade de despesas operacionais, que são aplicáveis a quaisquer desembolsos das pessoas jurídicas contribuintes do IRPJ e CSLL;

3. A denominação dada às despesas glosadas (marketing, publicidade, patrocínio) não faz a menor diferença para fins da presente discussão, pois, o fato concreto é que a requerente incorreu em despesas operacionais de propaganda com a **contratação de empresas e atletas responsáveis pela divulgação**

da sua logomarca no meio esportivo, plenamente dedutíveis, conforme já foi admitido pelo próprio Conselho de Contribuintes;

4. O próprio art. 366 do RIR, de 1999, admite a dedutibilidade de quaisquer despesas de propaganda “pagas ou creditadas a quaisquer empresas”, contanto que inscritas no CNPJ e devidamente escrituradas pela fonte pagadora, como claramente é o caso das despesas dos autos;

5. Não assiste razão à afirmação de que tais despesas não seriam “normais” ou “usuais” ao negócio da empresa, por absoluto desconhecimento da fiscalização quanto ao funcionamento do mercado farmacêutico brasileiro;

6. Houve imprecisão no cálculo efetuado pela fiscalização, pois adotou como critério mensurar uma suposta diferença entre o valor da despesa deduzida e o quanto seria devido de acordo com os contratos de prestação de serviços e o retorno sobre o investimento (ROI) em visibilidade auferido pela requerente. Tal mensuração do retorno sobre o investimento feito pela fiscalização se baseou nos relatórios de visibilidade em marketing esportivo da Stockcar, elaborados pela empresa Informidia Pesquisas Esportivas, os quais mensuram o valor do espaço ocupado na mídia pelas marcas da requerente, especialmente a marca Medley;

7. O enquadramento legal indicado pela fiscalização não oferece fundamentos jurídicos para subsidiar a glosa das despesas em questão para fins da base de cálculo da CSLL;

8. A base de cálculo do IRPJ é absolutamente distinta da base de cálculo da CSLL, não obstante ambas tenham como origem o lucro bruto em cada período de competência. Isto significa que os referidos critérios do art. 299 do RIR, de 1999 são relevantes para a apuração da base de cálculo do IRPJ, mas não podem ser utilizados para a apuração da base de cálculo da CSLL, por absoluta falta de previsão legal;

9. A multa de ofício aplicada deve ser reduzida a um percentual razoável, especialmente porque foi adquirida por novo controlador, que em nada pôde influir na decisão de contratar esta ou aquela empresa de publicidade;

10. Inaplicabilidade da taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que não foi criada por lei para fins tributários;

11. Impossibilidade de incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício.

Em sessão realizada no dia 25 de março de 2010, a 3ª Turma da Delegacia de Julgamento do Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, considerou improcedente a Impugnação, rejeitou a preliminar de nulidade e manteve o crédito tributário exigido.

As Ementas a seguir reproduzem o entendimento daquela instância de

Julgamento:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/02/2015 por MARCELO CUBA NETTO, Assinado digitalmente em 12/02/2015 p

or ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 16/03/2015 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assi

nado digitalmente em 09/02/2015 por MARCELO CUBA NETTO

Impresso em 16/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DESPESAS OPERACIONAIS. PROPAGANDA.

São operacionais as despesas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, glosando-se os dispêndios pagos ou incorridos por mera liberalidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. GLOSA DE DESPESAS. CSLL.

A glosa de despesas que não se revestem dos requisitos da legislação comercial e fiscal afeta o resultado do exercício e, conseqüentemente, a base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

NULIDADE.

Tratando-se de auto de infração lavrado por pessoa competente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

É competência atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário pela Constituição Federal, manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, cabendo à esfera administrativa zelar pelo seu cumprimento.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la nos moldes da legislação que a instituiu.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

A recorrente foi intimada da decisão da Delegacia de Julgamento, em 11 de junho de 2010, e interpôs Recurso Voluntário, em 08 de julho de 2010, alegando, em síntese, que:

1. Houve nulidade das autuações por infringência ao artigo 10 do Decreto n. 70.235/72 e ao artigo 5º, § 1º da Lei nº 9.784/99;

2. A fiscalização não indicou, na capitulação legal dos Autos de Infração, nenhum dispositivo legal que determine ou justifique a adição de parte dos pagamentos realizados à Diffusion senão as próprias regras de dedutibilidade de despesas operacionais, que são aplicáveis a quaisquer desembolsos das pessoas jurídicas contribuintes do IRPJ e da CSLL;

3. A Fiscalização faz referência apenas aos artigos 249, inciso I (adição de valores indedutíveis ao lucro tributável), 251 e Parágrafo Único (escrituração legal), 299 (dedutibilidade de despesas operacionais) e 300 (dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros);

4. Duas conclusões são possíveis em face da capitulação legal descrita nos Autos de Infração, quais sejam: a) a Fiscalização pretendeu aplicar justamente a regra geral de dedutibilidade ao caso dos autos, e a glosa de parte dos pagamentos está fundada exclusivamente em uma alegação de suposta desnecessidade de parte dos desembolsos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, ou b) trata-se de efetiva descaracterização dos contratos celebrados junto à Recorrente, de maneira a considerar o controlador indireto da Recorrente (ao tempo dos fatos) como o beneficiário efetivo de parte dos pagamentos cuja dedutibilidade foi glosada para fins do IRPJ e CSLL;

5. Se tratar da primeira hipótese, a Fiscalização equivoca-se ao considerar que as despesas de publicidade incorridas pela Recorrente não observam os requisitos de dedutibilidade previstos no RIR/99;

6. Se tratar da segunda hipótese, há nulidade dos Autos de Infração, ante a cobrança de valores manifestamente indevidos, com base em capitulação legal equivocada, o que implica em violação direta aos incisos I e IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (estrita legalidade e vedação ao confisco) e desrespeito aos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72 e 142, 144, § 1º, 149, inciso IV e 161 do CTN;

7. As hipóteses de nulidade não estão restritas ao disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, de maneira que a capitulação legal incorreta dos autos de infração é razão efetiva para a sua anulação;

8. Conforme o artigo 7º da Lei nº 9.294/96, as empresas do ramo farmacêutico somente estão autorizadas a divulgar seus produtos em publicações especializadas, e apenas quando as mesmas forem dirigidas direta e especificamente a profissionais e instituições de saúde, e nunca ao público em geral, que é o consumidor de fato;

9. A Recorrente atua no segmento de “genéricos”, um mercado no qual seus produtos podem ser substituídos por outros similares, de farmacêuticas internacionais ou de outras empresas que atuam no segmento de genéricos, com extrema facilidade;

10. Diversos dos seus competidores comercializam medicamentos “de marca” com reputação consolidada no mercado e a Recorrente está obrigada a utilizar a denominação do princípio ativo para identificar seus produtos, e não outros nomes com maior apelo publicitário ao público consumidor;

11. É costume aceito e incentivado pela ANVISA que os médicos indiquem medicamentos “de marca” e genéricos numa mesma receita;

12. A principal alternativa de marketing disponível para que a Recorrente torne seus produtos conhecidos junto ao público em geral é o investimento maciço em publicidade de sua própria logomarca (MEDLEY), que vem estampada nos rótulos e caixas dos medicamentos que produz, e que, associada à inquestionável qualidade dos seus produtos genéricos, acaba funcionando como mais um elemento diferenciador em face das diversas opções de medicamentos no mercado;

13. Nesse contexto, é admissível que as despesas de publicidade e propaganda destinadas à divulgação da marca institucional da Recorrente, com vistas ao incremento das vendas, constituam gastos efetivamente necessários, especialmente quando considerado que o aumento das vendas implica em expansão da participação de mercado, ampliação das unidades produtivas, criação de empregos, criação de valor aos sócios, e acréscimo das receitas tributárias recolhidas pela empresa;

14. Incorreu em despesas operacionais de propaganda com a contratação de outras empresas e atletas responsáveis pela divulgação da sua logomarca no meio esportivo, plenamente dedutíveis;

15. O entendimento adotado pela decisão recorrida, no sentido de a única publicidade imprescindível para as empresas do ramo farmacêutico ser aquela feita por meio de publicações especializadas, se mostra equivocado e revela desconhecimento do mercado farmacêutico brasileiro;

16. O artigo 366 do RIR/99 admite a dedutibilidade de quaisquer despesas com propaganda “pagas ou creditadas a quaisquer empresas”, contanto que inscritas no CNPJ e devidamente

escrituradas pela fonte pagadora, como é o caso das despesas dos autos;

17. As corridas automobilísticas são o principal, mas não o único meio de divulgação da marca MEDLEY ao público em geral, o que se traduz justamente na estratégia vencedora utilizada pela empresa para assumir a liderança no mercado em que atua;

18. Apesar de realizar propaganda em eventos especializados, conforme indica o Termo de Verificação Fiscal, esta não é a principal estratégia de divulgação da empresa, até porque um profissional da saúde presumivelmente não irá receitar ao seu paciente um “medicamento genérico Medley”, mas sim apenas indicar o princípio ativo do medicamento genérico na receita, em conjunto com o nome do remédio “de marca”, e deixar que o paciente decida qual prefere adquirir;

19. Os desembolsos questionados jamais poderiam ser considerados “mera liberalidade”, pois, ao contrário do que alegou a Fiscalização e do que restou confirmado pela decisão recorrida, a divulgação da marca Medley ao público em geral é absolutamente indispensável à continuidade do negócio da Recorrente e, portanto, para a manutenção da fonte produtora de rendimentos da empresa;

20. Não assiste razão à afirmação de que tais despesas não seriam “normais” ou “usuais” ao negócio da empresa, pois praticamente todas as empresas deste ramo realizam atividades semelhantes de divulgação dos respectivos produtos, cada qual em seu nicho de especialidade;

21. As despesas glosadas pela Fiscalização atendem plenamente aos critérios legais para dedutibilidade;

22. A metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização é incorreta e inadequada para o caso concreto dos autos;

23. A premissa adotada pela Fiscalização na sua metodologia de cálculo está equivocada em ao menos dois aspectos, quais sejam: a) o retorno sobre investimento (ROI) não pode ser mensurado somente a partir dos relatórios de visibilidade em marketing esportivo; e b) tal medição considerou apenas o marketing esportivo realizado na Stockcar, quando deveria ter levado em conta todas as diversas outras modalidades esportivas também que proporcionaram a visibilidade da Recorrente;

24. O retorno sobre investimento (ROI) deve ser mensurado com base na variação das receitas da Recorrente nos anos em que foram feitos os investimentos em marketing esportivo, bem como nos anos seguintes, por se tratar de investimento que se prolonga no tempo, e não no quanto a empresa gastaria para ter sua marca divulgada através de investimento direto nos veículos de comunicação em que sua marca foi indiretamente divulgada em razão do patrocínio prestado por ela a diversas modalidades esportivas;

25. *Independentemente dos valores apurados pelos relatórios de visibilidade em marketing esportivo, é certo que o aumento das receitas foi influenciado pelos investimentos em propaganda e marketing, os quais, como constatado pela própria Fiscalização, eram prioritariamente realizados por meio da contratação da empresa Diffusion;*

26. *Mesmo que o critério adotado pela Fiscalização fosse válido para determinar o retorno sobre o investimento percebido pela Recorrente em decorrência do marketing esportivo realizado por meio da Diffusion, o que também se admite apenas a título de argumentação, não podem prevalecer os valores apurados pela exigência fiscal, já que não foram consideradas as outras modalidades em que se deu o marketing esportivo;*

27. *Em todas as modalidades em que foi realizado o marketing esportivo, houve divulgação da marca da Recorrente e, seguindo o critério adotado pela Fiscalização, deveriam ter sido computados tais gastos antes de se proceder a qualquer glosa de despesas, mostrando-se incorreta a premissa adotada quando da lavratura da exigência fiscal ora recorrida;*

28. *Ao deixar de computar as outras modalidades esportivas na apuração do suposto retorno sobre o investimento, a Fiscalização acabou reduzindo-o consideravelmente, impondo uma glosa de valores que, mesmo de acordo com os critérios por ela adotados, não se justifica;*

29. *Não se pode aceitar como razoável que a Fiscalização, sem desqualificar os contratos celebrados, aplique integralmente as disposições do contrato de prestação de serviços para o ano de 2004, simplesmente o ignore no ano de 2005 e, ainda, o aplique parcialmente nos anos de 2006 e 2007, para assim definir o montante das despesas que, em seu entender, deveria ser glosado em cada período de apuração;*

30. *No ano de 2005, a remuneração contratada pela Recorrente e a Diffusion foi fixa, sem qualquer parcela variável ou de reembolso de despesas, o que foi ignorado pela Fiscalização;*

31. *Como a visibilidade decorrente do marketing esportivo realizado por meio da Diffusion não atingiu a expectativa no ano de 2005, a Recorrente voltou a contratar uma remuneração variável para os anos subsequentes;*

32. *Já com relação aos anos de 2006 e 2007 a Fiscalização buscou justificar a glosa das despesas deduzidas pela Recorrente com base em critério contrário àquele por ela mesma adotado para o ano de 2004, pois deixou de computar o reembolso de despesas previsto contratualmente nos referidos anos, o que demonstra casuismo na indicação dos montantes que seriam mais convenientes para embasar a tese criada no Termo de Verificação Fiscal;*

33. Em 2004, a Fiscalização somou às remunerações previstas no contrato o reembolso das despesas, também contratualmente avençado, o que totalizou o montante de R\$ 9.882.429,11;

34. Já para os anos de 2006 e 2007, a Fiscalização não considerou o reembolso, pois, se o tivesse feito, não teria como justificar a glosa realizada;

35. Se a Fiscalização tivesse adicionado o reembolso das despesas de 2006 (R\$ 11.217.752,83) e de 2007 (R\$ 9.707.419,39) no seu cálculo, outro não seria o resultado a não ser reconhecer a totalidade das despesas como passíveis de dedução;

36. Se ao invés disso, fossem adequadamente adotados critérios uniformes a partir dos contratos de prestação de serviços celebrados e dos relatórios de visibilidade em marketing esportivo, sem se escolher a forma de aplicação dos contratos como mais conveniente à tese defendida pela Fiscalização, a conclusão seria pela improcedência da autuação;

37. Todas as despesas deduzidas pela Recorrente estão em consonância com os ditames da legislação federal, devendo-se cancelar a glosa dos valores deduzidos;

38. Apesar de diversas semelhanças, é notório que a base de cálculo do IRPJ (Lucro Real) é absolutamente distinta da base de cálculo da CSLL (lucro líquido), não obstante ambas tenham como origem o Lucro Bruto das pessoas jurídicas em cada período de competência (ano-fiscal);

39. Os referidos critérios do artigo 299 do RIR/99 são relevantes única e exclusivamente para a apuração da base de cálculo do IRPJ (Lucro Real), mas não podem ser utilizadas para a apuração de da base de cálculo da CSLL (lucro líquido), por falta de previsão legal;

40. Ainda que a Fiscalização tenha tido por bem efetuar a glosa de determinadas despesas de publicidade com fundamento legal no artigo 299 do RIR/99, a mesma somente pode atingir a base do cálculo do IRPJ, e não a base de cálculo da CSLL;

41. Inaplicabilidade de multa de ofício de 75% e da taxa SELIC ao caso dos autos;

42. Impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Anexou aos autos, os relatórios de visibilidade em marketing realizados nas outras modalidades esportivas referentes aos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007.

Requeru a reforma da decisão recorrida e a improcedência dos lançamentos fiscais para determinar o seu cancelamento.

Colacionou, ainda, doutrina e jurisprudências.

Os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Quanto à preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, com base no artigo 10 do Decreto n. 70.235/72, a seguir transcrito, entendo que o argumento não deve prosperar.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Como se pode depreender dos autos, o procedimento foi lavrado por autoridade competente, dentro dos limites do Mandado de Procedimento Fiscal expedido e com a presença de todas as informações exigidas pelo artigo 10 acima reproduzido.

Sobre os argumentos relativos à deficiência na capitulação legal dos fatos, que teriam contrariado o artigo 50 da Lei n. 9.784/99, entendo que a autoridade lançadora foi bastante diligente ao relatar os fatos e ao explicar, inclusive por meio de tabelas, qual o fundamento para a atuação.

Diz a norma:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

O Termo de Verificação Fiscal atendeu aos preceitos acima expostos, particularmente no que tange à clareza da motivação e seus argumentos, como determina o artigo 50, § 1º, da Lei n. 9.784/99.

Entendo que a autoridade lançadora não incorreu em contradição no que diz respeito à capitulação legal dos fatos, até porque o que se discute nos autos é o conceito e o alcance das despesas operacionais consideradas como necessárias para as atividades da empresa.

Reforça esse argumento o fato de que a autoridade lançadora elaborou minuciosas tabelas demonstrativas, que indicam quais despesas foram aceitas e, ao revés, demonstrou, de forma clara, a razão de outras terem sido glosadas, porque incompatíveis com a normalidade negocial, demonstrada pela ambiguidade dos contratos firmados entre a Recorrente e a prestadora de serviços, empresa de propriedade do controlador daquela, para a qual foram carregados vultosos recursos, posteriormente distribuídos sem tributação ou de forma estranha à atividade societária.

O argumento da Recorrente, nesse sentido, não merece prosperar, pois a capitulação foi efetuada com base nas atividades da Medley S/A, que efetuou os pagamentos considerados indedutíveis, sem prejuízo de outras providências ou verificações que porventura sejam adotadas quando da fiscalização das demais sociedades envolvidas.

Nesse sentido, voto por afastar qualquer nulidade relativa à capitulação legal, motivação ou aspectos formais dos autos de infração e do Termo de Fiscalização lavrados, que possibilitaram à Recorrente o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, como se percebe no recurso ora interposto.

Em relação ao mérito discutido nos autos, entendo que a questão não diz respeito à dedutibilidade das despesas com propaganda, patrocínio ou gastos assemelhados, posto que a sua possibilidade é incontroversa à luz da legislação e da interpretação dada por este Conselho ao tema.

O cerne do debate é a possibilidade de se glosar despesas contratadas com empresa que pertence ao controlador da Recorrente, em montante extremamente vultoso, quando tais negócios são lastreados em contratos cuja ambiguidade permite antever enorme liberalidade entre as partes, com a utilização de uma “empresa veículo”, na linguagem adotada pela autoridade lançadora, para a obtenção de benefícios tributários indevidos e transferências patrimoniais.

Esta Turma já teve a oportunidade de se manifestar, recentemente, quanto ao **conceito de necessidade como condição de dedutibilidade** para as despesas operacionais, como se depreende do excelente voto prolatado pelo Conselheiro Rafeal Fuso no caso Autotrac e seguido, à unanimidade, pelos demais julgadores.

Na oportunidade, restou consagrada a ideia de que as despesas seriam dedutíveis na exata medida em que **representassem gastos necessários e vinculados às reais atividades da empresa, demonstrados por meio de provas hábeis a se inferir sua aplicação.**

Contudo, o caso dos autos me parece bastante diverso.

Os documentos apresentados durante a fiscalização demonstram que as datas de emissão de diversas notas fiscais **são exatamente as mesmas**, todas com valores vultosos, da ordem de centenas de milhares de reais, como, a título de exemplo, se pode observar dos documentos emitidos em 30 de abril de 2004 (quatro notas fiscais), cujo montante total chega a R\$ 3.015.000,00.

Igual circunstância se repete, regularmente, nos meses seguintes, com valores ainda mais elevados.

De se notar, também, que os **números das notas fiscais emitidas pela Diffusion são sequenciais**, o que indica que a empresa só prestava serviços para a Medley nos períodos fiscalizados.

Neste passo, poderíamos indagar quais os motivos que levariam uma empresa do porte da Medley a **efetuar pagamentos adiantados à Diffusion**, que, segundo consta dos autos, foram da ordem de **137 milhões de reais**, somente no período considerado (2004 a 2007).

Não se tem notícia, no processo, acerca dos funcionários, estrutura ou qualificação dos serviços prestados pela *Diffusion*. Ao contrário, diligência efetuada pela fiscalização indicou que o endereço, na pequena cidade de Santo Antonio da Posse, era o de modesta residência que, segundo informações, teria servido de base à empresa, antes de sua eventual transferência para uma sala comercial em Campinas.

No mesmo sentido indicam as pesquisas efetuadas no endereço constante das notas fiscais, todas sequenciais e emitidas manualmente.

Assim, cabe-nos indagar se as despesas incorridas em função de tal empresa podem ser consideradas, **integralmente, como necessárias à atividade da empresa**, nos termos do artigo 299 do Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda):

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Como se pode perceber, os conceitos de necessidade, normalidade e usualidade, previstos na norma, **afastam a plena liberalidade das empresas**, que devem demonstrar que as despesas são necessárias à manutenção da fonte pagadora.

Justamente por isso temos a advertência do artigo 304 do RIR/99, que estabelece:

Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470, de 1958, art. 2º).

Conquanto pareça indubitável que parte dos montantes pagos à empresa Diffusion foi efetivamente utilizada em gastos de propaganda, como demonstram os relatórios acostados aos autos, por outro lado parece igualmente claro que boa parte dos valores foi aplicada **em objetivos alheios a tal atividade**, o que ensejou a glosa pela autoridade fiscal.

De se notar que a autoridade lançadora agiu com diligência, no sentido de identificar o montante correspondente às despesas de propaganda e patrocínio consideradas como razoáveis para o caso em análise.

E o fez mediante cotejo com os relatórios de exposição de mídia **apresentados pela própria Recorrente**, glosando apenas os valores superiores ao retorno obtido, por considerá-los mera liberalidade da empresa e, portanto, indedutíveis, especialmente ante o fato de que tais recursos foram carreados para empresa de propriedade do controlador da Recorrente e **distribuídos a este, sem tributação**, como lucros, entre outras operações.

Entendo correto e pertinente o critério adotado pela autoridade lançadora, em face do princípio da razoabilidade que deve nortear os atos administrativos, sobretudo quando não são trazidas aos autos provas cabais, pela Recorrente, de que as operações se deram sob absoluta normalidade negocial.

Aliás, a Recorrente colaciona páginas e páginas de recortes de jornais e notícias, como se isso tivesse qualquer relevância para o caso em tela, até porque a própria autoridade lançadora nos informa que parte das verbas publicitárias da Medley foram carreadas

para outras empresas de propaganda, montante cuja dedutibilidade que não se discute nos autos.

Com efeito, o debate não questiona a necessidade ou a efetiva realização de investimentos em propaganda pela empresa, mas sim o fato de que enormes somas de dinheiro foram carregadas para uma empresa localizada numa casa simples de uma pequena cidade do interior, **de propriedade do controlador da Medley S/A e da qual não se tem notícia de empregados, especialistas em Marketing ou publicitários.** Tampouco se tem qualquer informação a respeito da empresa, suas atividades ou, ao menos, de seu sítio na internet, conforme pesquisa efetuada durante a redação deste voto.

O que realmente interessaria para o deslinde da questão seria **a prova cabal e inequívoca da necessidade de todas as despesas incorridas, no valor de 137 milhões de reais**, que, na verdade, foram transferidas para uma empresa que depois repassou, emprestou ou distribuiu, em média, **68% dessa receita de volta para os seus titulares.**

Como relata a fiscalização, às fls. 412:

Aqui a liberalidade para com a DIFFUSION assume contornos patentes. Repare que, no ano-calendário de 2004, por exemplo, além dos gastos com patrocínio direto da Stock Car, a fiscalizada destinou recursos para a DIFFUSION (empresa do seu controlador) da ordem de 62% das despesas de propaganda, 23% de todas as despesas operacionais do período, ou 9,07% da Receita Bruta total do período. (grifamos)

Era de se esperar, num quadro de usualidade e normalidade, que um fabricante de medicamentos, muitos dos quais dependem de prescrição médica, apresentasse despesas mais elevadas com ações voltadas para os profissionais de saúde, por exemplo. Entretanto, em todos os anos analisados, os valores repassados à DIFFUSION (“empresa veículo” do patrocínio de corridas automobilísticas) superam, e muito, os valores de todas as demais rubricas, notadamente as que registram ações mais próprias no ramo de atividade da fiscalizada. (grifamos)

Esse é real o objeto dos autos, de forma que o montante adequadamente glosado pela autoridade lançadora não encontra qualquer contestação documental, capaz de refutar os seus argumentos.

Como a autoridade lançadora utilizou critério baseado nos próprios relatórios de exposição de mídia apresentados pela Recorrente, a esta caberia demonstrar, por meio de planilhas, estudos estatísticos e documentos, a impertinência do modelo adotado, algo que efetivamente não fez.

Embora argumente, expressamente, que *a metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização é incorreta e inadequada para o caso concreto dos autos (...). A Fiscalização “determinou” os valores que poderiam ser considerados como dedutíveis por meio de uma desconsideração baseada tão somente em critérios subjetivos, que variaram ao longo da autuação e que Um dos critérios alvo da interpretação subjetiva da Fiscalização trata do “retorno sobre o investimento” (ROI), de acordo com os relatórios de visibilidade. A determinação deste “retorno sobre investimento” foi feita pela Fiscalização baseando-se*

única e exclusivamente nos relatórios de visibilidade em marketing esportivo da Stockcar, elaborados pela empresa Informídia Pesquisas Esportivas, a Recorrente simplesmente não apresenta qualquer prova capaz de suportar suas alegações, exceto o próprio relatório no qual se baseou a autoridade fiscal, além de notícias e recortes de jornais.

Neste passo, convém tecer breves comentários sobre os relatórios e recortes de jornais colacionados aos autos.

Os primeiros relatórios de exposição de mídia trazidos pela Recorrente tratam de propaganda relativa ao judô, no ano-calendário de 2004, cujo valor de exposição apurado, somado, é pouco superior a um milhão de reais, quantia ínfima se comparada aos montantes entregues à Diffusion.

Ademais, **em nenhum momento** se demonstra que esses valores foram gastos por meio da Diffusion, pois podem ter sido utilizados mediante outras agências ou empresas de propaganda e marketing, o que os tornam absolutamente inúteis para a análise do autos.

No caso do velejador Robert Scheidt temos situação ainda pior, pois nenhum documento faz menção à Diffusion.

E mais: a leitura do relatório de exposição de mídia, de fls. 1.017 a 1.026, não nos permite concluir que os montantes dizem respeito a investimentos feitos pela Medley, **cujo nome sequer aparece** no referido documento, assim como em todos os outros dessa natureza.

Aliás, a impressão que se tem é de que esses relatórios são produzidos pela própria empresa do velejador, e são utilizados para demonstrar a exposição de mídia do atleta como argumento para angariar patrocínios, o que, por óbvio, não inclui apenas a Medley, visto que o madalista olímpico foi patrocinado, entre outros, pela Petrobrás e pelo Banco do Brasil, conforme fotos estampadas em todo o arcabouço de notícias apresentado pela Recorrente.

Portanto, ante toda a evidência, parece-me incontestável que os relatórios produzidos pela empresa do Sr. Robert Scheidt em nada fundamentam ou sequer aproveitam os argumentos aduzidos pela Recorrente.

Apenas os relatórios da empresa Informídia, relativos ao ano-calendário de 2006, sobre o patrocínio do vôlei de praia, mencionam especificamente a empresa Medley e qual teria sido o retorno de exposição da marca. Ocorre que esses relatórios também não indicam se os gastos de propaganda foram contratados pela Diffusion ou qualquer outra agência ou intermediário.

Nunca é demais lembrar que a discussão nos autos diz respeito **aos valores repassados da Medley para a Diffusion**, por meio de contratos extremamente vultosos, cujo beneficiário pertence ao mesmo titular da contratante; celebrados, portanto, com enorme liberalidade entre as partes. Esses contratos foram minuciosamente analisados pela autoridade lançadora, que procedeu ao cálculo dos montantes aceitáveis como gastos de publicidade com base em relatórios fornecidos pela própria interessada, notadamente sobre o esporte (*stock car*) de **interesse direto dos proprietários** e não sobre eventuais outros patrocínios ou gastos que a empresa possa ter efetuado a título de propaganda.

Isoladamente, os relatórios não provam coisa alguma. Melhor seria se fossem apresentados os contratos com os respectivos veículos de comunicação, com outras empresas que não fossem ligadas ao grupo, ou mesmo comprovantes dos gastos efetivamente realizados com propaganda pela Diffusion, que demonstrassem a normalidade dos valores empregados, a fim de rebater a acusação fiscal, que, no meu entendimento, logrou êxito em comprovar a impertinência de parte das transferências da Medley para a Diffusion, por meio de critérios que entendo razoáveis e que não foram, à luz das provas acostadas aos autos, em nenhum momento contrapostos pela Recorrente.

Ao contrário da fiscalização, que elaborou planilhas e demonstrativos pormenorizados dos cálculos efetuados e métodos utilizados, a Recorrente não apresentou qualquer documentação nesse sentido, mas apenas argumentos teóricos trazidos na peça recursal.

Assim, entendo que a fiscalização não desconsiderou ou desqualificou os contratos apresentados pela Recorrente, mas simplesmente glosou parte das despesas deles oriundas, até porque os qualificou como de redação ambígua, visto que permitiam a remuneração da contratada e também o ressarcimento de despesas.

Creio que parte dos montantes transferidos à Diffusion se enquadra, inclusive, como **distribuição disfarçada de lucros**, na esteira dos argumentos trazidos pela fiscalização.

Com efeito, o artigo 464 do RIR/99 dispõe:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.
(grifamos)

(...)

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

No mesmo sentido, o artigo 466 do RIR também estatui:

Distribuição a Sócio ou Acionista Controlador por Intermédio de Terceiros

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de

outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Por fim, os artigos 467 e 468 do Decreto n. 3.000/99 determinam a destinação que deve ser dada a tais operações:

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):

(...)

*V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, **não serão dedutíveis.** (grifamos)*

Art. 468. O disposto no artigo anterior aplica-se aos lucros disfarçadamente distribuídos e não prejudica as normas de indedutibilidade estabelecidas neste Decreto.

À luz dos preceitos legais mencionados caberia à Recorrente provar, de forma cabal e incontestável, que todas as transferências efetuadas à Diffusion foram necessárias e se enquadraram na normalidade dos negócios de propaganda.

Contudo, entendo que não obteve êxito na empreitada, em razão da insuficiência das provas apresentadas, circunstância que já havia sido percebida pela decisão recorrida:

A contribuinte apresenta a justificativa de que tais gastos são necessários em razão da existência de restrições impostas pela Lei 9.294, de 1996:

Art. 7º A propaganda de medicamentos e terapias de qualquer tipo ou espécie poderá ser feita em publicações especializadas dirigidas direta e especificamente a profissionais e instituições de saúde.

Ora, se a imprescindível propaganda de seus medicamentos pode ser feita por meio de publicações especializadas, na forma da citada lei e a autuada decidiu assumir outras despesas, claro está que tais dispêndios não se classificam como indispensáveis, constituindo liberalidade da contribuinte, indo além do estritamente necessário.

Acrescente-se a essas constatações o fato de que, do valor total recebido da contribuinte, a Diffusion aplicou em propaganda, em 2004, apenas 27,51%, em 2005, 31,36%, em 2006, 60,64% e, em 2007, 71,36%.

Quanto à CSLL, a Recorrente alega que nenhum dos artigos citados no auto de infração faz referência ao art. 47 da Lei nº 4.506/64, que é o fundamento legal para o art. 299 do RIR/99, que, como visto, impõe os critérios de necessidade, normalidade e usualidade para fins da dedução de despesas operacionais.

Também neste ponto entendo que não assiste razão à Recorrente, pois as despesas glosadas alteram o resultado do exercício e, por via de consequência, a base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que estabelece que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

No que respeita à utilização da SELIC a posição deste Conselho encontra-se sumulada, de modo que restam afastados os argumentos aduzidos pela Recorrente:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por fim, diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

*Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora**, isolada ou conjuntamente.*

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifamos)

*Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão **acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é **acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e***

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifamos)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos)

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, NEGO-LHE provimento.

É como voto.

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Redator designado.

Com o devido respeito que merece o Relator, peço licença para divergir de seu entendimento no caso sob exame.

Pois bem, em seu termo de verificação fiscal (fl. 236 e ss.) a autoridade tributária questionou a dedutibilidade das despesas com propaganda levadas a efeito pela fiscalizada nos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, em especial aquelas decorrentes dos contratos celebrados com a empresa Diffusion Publicidade e Propaganda Ltda.

Constatou a autoridade tributária, em apertada síntese, o seguinte:

a) a fiscalizada e a Diffusion eram controladas, direta ou indiretamente, por Alexandre Funari Negrão, conhecido como Xandi Negrão na comunidade da Stock Car;

- b) a Diffusion não foi encontrada em seu domicílio fiscal, em Santo Antônio da Posse - SP, tendo sido localizada posteriormente em Campinas - SP;
- c) os valores pagos pela ora recorrente à Diffusion, a título de prestação de serviços de propaganda, revelaram-se exagerados, o que caracteriza excessiva liberalidade da contribuinte;
- d) a Diffusion distribuiu grandes somas a título de lucro ao sócio Alexandre Funari Negrão;
- e) verificou-se que os serviços prestados pela Diffusion caracterizam, em parte, patrocínio à Stock Car, e não apenas propaganda.

Ao final do TVF o auditor conclui o seguinte:

VIII — Das exigências tributárias

Assim, em face de todo o exposto, serão glosados os seguintes valores, redutores da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), tendo como base legal as normas gerais de dedutibilidade das despesas operacionais, consolidadas no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, por representarem tais valores pagamentos por mera liberalidade da MEDLEY. Haverá tributação reflexa da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL). A multa de ofício será aplicada nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em seu percentual ordinário. Não houve, por parte da MEDLEY, tomada de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS em relação às Notas Fiscais emitidas pela DIFFUSION.

(...)

Observa-se no TVF, conforme síntese acima apresentada, que a autoridade tributária ora insinua que as despesas por ele glosadas são excessivas (liberalidade), ora parece afirmar que são indedutíveis (patrocínio) e ora que são desnecessárias.

Em sua conclusão ao TVF, entretanto, conforme visto acima, a autoridade fundamenta o ilícito no art. 299 do RIR/99, que cuida da necessidade das despesas com vistas à sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ. A mesma fundamentação legal é encontrada no corpo do auto de infração, *in verbis* (fl. 274):

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99.

Esta Turma por diversas vezes se debruçou sobre a interpretação que deve ser emprestada ao art. 299 do RIR/99, concluindo que podem ser objeto de glosa as despesas desnecessárias (inusuais ou anormais), entendidas como aquelas que não tenham sido aplicadas pela empresa com vistas à obtenção de uma receita.

As despesas com propaganda, via de regra, são necessárias (usuais e normais) às atividades das empresas em geral, e têm como finalidade a obtenção de receitas. Nesse

sentido, dificilmente despesas com propaganda podem ser objeto de glosa em razão de sua suposta desnecessidade¹.

No caso dos presentes autos a errônea idéia de desnecessidade das despesas com propaganda pode ser facilmente demonstrada com a seguinte pergunta: se a empresa Diffusion não tivesse relação alguma com a contribuinte e seus sócios, será que a fiscalização ainda assim qualificaria essas despesas com propaganda como desnecessárias?

A resposta é que a fiscalização dificilmente questionaria a necessidade das referidas despesas com propaganda acaso não houvesse qualquer vinculação entre a recorrente e a Diffusion.

Então, a meu ver, no caso do presente processo, o que está em questão não é a necessidade das despesas com propaganda (pois, como visto acima, despesas com propaganda geralmente são necessárias - úteis e normais - à obtenção de receitas), mas sim a existência de vinculação entre contratante e contratada, aliada ao fato de que o valor das despesas com propaganda é, aparentemente, superior ao de mercado, o que sugere ter havido distribuição disfarçada de lucros, nos termos dos a seguir transcritos arts. 464 e 466, ambos do RIR/99:

Art.464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §2º).

(...)

Art.466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

¹ Um exemplo de despesa desnecessária pode ser visto no caso de uma empresa que contrai um empréstimo junto a uma instituição financeira, e repassa o valor a uma terceira pessoa (normalmente a ela ligada) sem cobrar juros. Como o numerário não foi aplicado na atividade empresarial, as despesas com juros devidos à instituição financeira são desnecessárias à consecução de suas atividades, devendo portanto serem glosadas para fins fiscais. Vide acórdão da lavra desta Turma nos autos do processo nº 10830.005383/2003-44.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

(...)

Digo “*aparentemente*” porque a autoridade não aprofundou a fiscalização na direção da DDL. Em especial, não provou que os contratos de prestação de serviços de propaganda celebrados entre a contribuinte e a Diffusion se deram em favorecimento a esta empresa ligada.

É certo, como bem apontado pelo Relator, que a autoridade fiscal transcreveu no item V do TVF os acima referidos arts. 464 e 466 do RIR/99. Mas o fez em conjunto com diversas outras normas sobre dedutibilidade de despesas, tais como os arts. 249, 299, 300, 304 e 366, todas também contidas no RIR/99. Ademais, excepcionada a transcrição dos arts. 464 e 466, nem no TVF nem no auto de infração a autoridade acusa expressamente a contribuinte de haver distribuído lucros disfarçadamente. A acusação, em verdade, é imprecisa.

A imprecisão da acusação observada no item V do TVF decorre, a meu sentir, do equivocado entendimento do auditor segundo o qual as normas do RIR/99 sobre dedutibilidade de despesas são, todas, “*corolários*” (fl. 250 do TVF) do art. 299 do RIR/99, que cuida da necessidade das despesas.

Ocorre que tais normas veiculam razões distintas no que toca à dedutibilidade das despesas. Os arts. 299 e 300 prescrevem que somente são dedutíveis as despesas necessárias (conforme conceito antes referido). O art. 304 dispõe que são indedutíveis as despesas pagas a beneficiário não identificado ou quando não for provada a sua causa. Os arts. 464 e 466 alertam serem indedutíveis despesas pagas a pessoas ligadas, em condições de favorecimento.

A confusão entre esses conceitos tornou imprecisa a acusação fiscal e, conseqüentemente, prejudicou o entendimento, pela contribuinte, da infração de que estava sendo acusada. Tanto é assim que em sua defesa a interessada expressamente faz menção à dubiedade da acusação e, em razão disso, procura se defender de duas acusações distintas, quais sejam: (i) a desnecessidade das despesas com propaganda, e; (ii) a descaracterização de parte das despesas com propaganda em despesas com de patrocínio, indedutíveis à época. Não houve defesa da impugnante em relação à DDL, até porque não houve acusação fiscal expressa nesse sentido, a não ser pela menção aos arts. 464 e 466 do RIR/99, junto a outros dispositivos contidos no mesmo Regulamento.

Por todo o exposto, entendo que a autoridade fiscal descreveu no TVF e no auto de infração ilícito tributário diverso do aparentemente praticado pela contribuinte, razão pela qual voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Marcelo Cuba Netto

Processo nº 10865.003758/2009-20
Acórdão n.º **1201-000.973**

S1-C2T1
Fl. 30

CÓPIA