



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10903.720008/2019-94
ACÓRDÃO	1401-007.191 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

DESPESAS. PUBLICIDADE. MARCAS. GLOSA. PROCEDIMENTO FISCAL.

A acusação fiscal relativa à desnecessidade de despesas registradas pelo sujeito passivo deve estar sustentada em elementos que comprovem a própria desnecessidade. Elementos trazidos aos autos que põem em dúvida a efetividade das despesas ou o seu valor dariam ensejo a autuação com base em fundamento diverso, qual seja, despesas indevidamente majoradas ou inexistentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza que negava provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lσίας e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário dirigido a este Colegiado, tendo em vista que a decisão administrativa de primeira instância julgou pela improcedência da Impugnação da Interessada, então apresentada contra autuação fiscal formalizada por meio dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, nas importâncias de R\$ 5.833.464,00 e de R\$ 2.100.047,03, respectivamente, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, além de Multa Exigida Isoladamente (estimativa/IRPJ), relativos aos anos calendário de 2015, 2016 e 2017.

Conforme Autos de Infração:

Da autuação, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal IRPJ:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

INFRAÇÃO: FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS - DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA DA MARCA "THE BEAUTY BOX"

Falta de adição de despesas com publicidade e propaganda referentes à marca "The Beauty Box" não necessárias, normais ou comuns apuradas de acordo com Relatório Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	7.266.926,92	75,00
31/12/2016	6.264.288,15	75,00
31/12/2017	5.873.896,70	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2017:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 144 da Lei nº 5.172/66 (CTN);

Arts. 247, 248, 249 inciso I, 299, 300, 366 e 841 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS - DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA DA MARCA "QUEM DISSE, BERENICE?"**

Falta de adição de despesas com publicidade e propaganda referentes à marca "*Quem disse, Berenice?*" não necessárias, normais ou usuais apuradas de acordo com Relatório Fiscal anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	2.739.207,51	75,00
31/12/2016	974.055,31	75,00
31/12/2017	215.481,51	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2017:
art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 144 da Lei nº 5.172/66 (CTN);
Arts. 247, 248, 249 inciso I, 299, 300, 366 e 841 do Decreto nº 3,000/99 (RIR/99).

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme descrição constante no Relatório Fiscal anexo.

Fato Gerador	Multa
30/04/2015	191.751,49
30/09/2015	136.289,08
31/10/2015	298.135,32
31/10/2015	279.079,08
31/01/2016	306,42
28/02/2016	38.326,04
31/03/2016	108.604,51
31/05/2016	8.620,58
30/06/2016	208.815,38
31/07/2016	52.048,74
31/08/2016	72.096,26
30/09/2016	109.050,28
31/01/2017	19.320,76
31/10/2017	618.939,44
31/12/2017	145.395,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 30/04/2015 e 31/12/2017:
Arts. 2º, 3º e 44 inciso II, alínea "b" (com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488/12), todos da Lei nº 9.430/96.

O lançamento de CSLL apresenta os mesmos fatos geradores e mesma matéria tributável, não havendo, entretanto, lançamento de Multa Exigida Isoladamente.

DO RELATÓRIO FISCAL

A seguir, em face até mesmo do extenso relatório, trataremos de apresentar as principais observações dos fatos e constatações das autoridades fiscais, lembrando que o relatório apresenta também fatos e situações que deram suporte a outro lançamento tributário e objeto de outro processo.

Aqui no caso, o relatório pertinente ao presente processo tem início a partir do tópico **7. DOS FATOS E DAS PROVAS RELATIVAS À INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA**, de forma que a seguir se passa a demonstrar o procedimento da fiscalização.

No item **7.1 DO RESUMO**, a autoridade fiscal relata que, dentre as despesas com publicidade e propaganda, algumas não seriam dedutíveis, pois tratou-se de despesas com marcas que não eram de propriedade da pessoa jurídica fiscalizada.

Após mencionar e descrever a base normativa legal (arts.299 - Despesas Necessárias e art.366 – Despesas de Propaganda, destaca a autoridade fiscal:

691. Da leitura de ambos os dispositivos torna-se clara a conclusão de que são dedutíveis as despesas com propaganda, diretamente relacionadas com a atividade da empresa, pagas e creditadas a terceiros a título: de rendimento ou aquisição de direitos autorais; de anúncios, publicações, horas locadas ou programas; e amostras. Contudo, essas despesas não de ser as incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, as quais devem ser as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da fonte pagadora.

Por meio do Termo de início de Ação Fiscal, solicitou-se à Contribuinte os documentos que amparassem as despesas apropriadas na DRE, a título de “Propaganda, Publicidade e Patrocínio”, então informadas na escrituração nos valores de R\$ 40.496.951,88, R\$ 61.411.340,84 e de R\$ 68.645.362,19, respectivamente.

Segundo itens 698 em diante, do relatório fiscal:

698. Basicamente, o que se solicitou por meio desses elementos foram informações sobre as rubricas contábeis consideradas como despesas com publicidade e propaganda e, bem assim, informações sobre a distribuição dessas despesas e dos faturamentos auferidos, segundo a marca comercializada. Os referidos documentos foram trazidos na forma de planilhas que estão inseridas nas fls. 383 a 386 do presente processo fiscal.

Quadro 52: Despesas e Faturamentos por Marca

		O Boticário	The Beauty Box	Eudora	Quem Disse, Berenice?	Multi B	Áreas de Negócio	Total Geral
2015	(A) - Despesa	3.817.528,08	7.407.052,44	9.165.150,76	4.147.204,04	0,00	5.960.016,56	40.496.951,88
	(B) - Faturamento	3.241.392.170,88	7.006.275,93	143.828.951,65	70.399.826,64	0,00	-	3.462.627.225,10
	(A) / (B)	0,11777%	105,72025%	13,32496%	5,89093%	0,00000%	0,00000%	1,16954%
2016	(A) - Despesa	3.904.091,30	6.439.392,87	28.348.363,64	2.875.596,99	0,00	19.843.896,04	61.411.340,84
	(B) - Faturamento	3.371.736.840,53	8.755.235,95	278.411.144,51	95.076.583,76	0,00	-	3.753.979.804,75
	(A) / (B)	0,11579%	73,54905%	10,18219%	3,02451%	0,00000%	0,00000%	1,63590%
2017	(A) - Despesa	4.275.681,62	6.053.146,36	42.861.206,45	2.182.554,72	0,00	13.272.773,04	68.645.362,19
	(B) - Faturamento	3.503.501.938,99	8.962.483,21	408.276.231,65	98.353.660,58	18.401.214,97	0,00	4.037.495.529,40
	(A) / (B)	0,12204%	67,53872%	10,49809%	2,21909%	0,00000%	0,00000%	1,70020%

700. De imediato, observando o **Quadro** acima, percebemos uma situação excepcional ocorrendo referentemente à marca “The Beauty Box”: as despesas com publicidade e propaganda apropriadas entre 2015 e 2017 chegavam a 105,72% (!) do faturamento obtido com os produtos dessa marca.

Verificações sobre a propriedade e o uso das marcas

701. Sobre propriedade das marcas, verificamos, com bases em “Consultas às Bases de Dados do INPI” (fls. 3.840 a 3.850), que:

- as marcas “O Boticário” e “The Beauty Box” pertencem à BOTICA Ltda.;
- a marca “Eudora” pertence à CÁLAMO S/A;
- a marca “Quem disse, Berenice?” pertence à OBF Ltda.; e
- a marca “Multi B” pertence à Multi B Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda.

702. Então, a situação de propriedade das marcas e a situação de dispêndios com publicidade e propaganda em relação aos faturamentos no período sob fiscalização revelavam um Quadro como o descrito a seguir.

Quadro 52: Propriedade das marcas e percentual de dispêndios com publicidade e propaganda em relação ao faturamento

PROPRIETÁRIO	Botica Ltda.		OBF Ltda.	CÁLAMO S/A	Total Geral	
	MARCA	O Boticário	Quem Disse, Berenice?	The Beauty Box		Eudora
2015		0,11777%	5,89093%	105,72025%	13,32496%	1,16954%
2016		0,11579%	3,02451%	73,54905%	10,18219%	1,63590%
2017		0,12204%	2,21909%	67,53872%	10,49809%	1,70020%

703. Com base na observação desse Quadro consideramos como **justificada** a parcela das despesas de publicidade e propaganda alocada à marca “Eudora”, já que se tratavam de despesas e/ou investimentos efetuados com vistas a manter e valorizar uma marca própria da CÁLAMO S/A.

704. No tocante às demais marcas, no entanto, por não serem marcas próprias da companhia, a justificativa da necessidade, usualidade e normalidade das despesas com publicidade e propaganda é condicionada, indispensavelmente, à verificação das relações contratuais da fiscalizada com as detentoras de suas propriedades.

Neste sentido, a autoridade fiscal fez intimações à Contribuinte, solicitando documentos que regulassem as operações envolvendo despesas desta natureza, começando pelo **Termo de Intimação Fiscal nº 2018/119-02**, no caso o item 06:

6. Considerada a informação prestada pelos representantes indicados pela fiscalizada de que em relação às operações com produtos das marcas “o Boticário”, “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”, a fiscalizada atua como distribuidora, cópias dos Contratos de Distribuição e/ou outros contratos (bem como todos os seus anexos e alterações) que regulem as relações entre as pessoas (jurídicas e/ou físicas) envolvidas com as operações dessas marcas.

Resposta da Contribuinte:

Em atendimento ao item 6, a Fiscalizada apresenta cópia do Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças celebrado com a Botica Comercial Farmacêutica Ltda.

O instrumento contratual mencionado foi firmado no ano de 2004, à época do início da relação comercial, com o objetivo de regular as condições comerciais correspondentes às operações de distribuição realizadas pela Cálamo.

Todavia, as modificações procedimentais e ajustes de relacionamento comercial posteriormente ocorridos não foram refletidas aditivo contratual, inclusive no que tange às operações de distribuição das marcas "The Beauty Box" e "Quem disse, Berenice?", criadas após 2004.

Tendo em vista que foi apresentado apenas um único contrato, no caso o Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças (fls.1.601 a 1.609), a fiscalização considerou insuficiente para justificar as despesas, até porque a contribuinte esclarecia que "o referido contrato não havia sido alterado e/ou aditivado para incluir as relações entre as várias outras pessoas, relações estas concernentes às marcas "The Beauty Box" e "Quem disse, Berenice?."

Neste sentido, nova intimação, por meio do **Termo de Intimação Fiscal nº 2018/119-04**, solicitando diversos esclarecimentos acerca das relações entre as pessoas jurídicas ou físicas detentoras daquelas marcas e a distribuidora dos produtos das marcas, a Calamo:

- 1. Cópias dos Contratos de Distribuição e/ou outros contratos (bem como todos os seus anexos e alterações) que regulem as relações entre as pessoas (jurídicas e/ou físicas) envolvidas com as operações das marcas "Quem disse, Berenice?" e "Multi B".*
- 2. Termo de Esclarecimento que informe como se processam as operações referentes às marcas acima referidas, isto é, que informe: quem industrializa; quem ordena a industrialização; qual o papel do proprietário da marca nessas operações e como ele usufrui dos direitos da marca e dos demais direitos eventualmente estabelecidos em razão dos seus papéis atribuídos nas operações; quem distribui os produtos da marca (apenas a Cálamo?) etc.*

Resposta da Contribuinte:

A relação comercial existente entre a fiscalizada e sua fornecedora Botica Comercial Farmacêutica foi originalmente formalizada através do Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças — documento já entregue à fiscalização. A longo dos anos referida relação comercial veio sendo adaptada, inclusive com o intuito de ampliar as marcas abrangidas

("quem disse, Berenice?", por exemplo), no entanto sem que tais adequações fossem formalizadas em um aditivo contratual.

Já a relação entre a Cálamo e seus clientes da rede franqueada, resulta da homologação da fiscalizada como distribuidora dos produtos de referida marca "quem disse, Berenice?". Esta homologação foi feita pela empresa O Boticário Franchising Ltda. ("OBF") — proprietária desta marca mencionada — e está prevista no contrato de franquia celebrado entre a OBF e seus franqueados.

A fiscalizada não tem condições de apresentar tal contrato dado que não é parte nem interveniente de referida relação contratual, mas sim apenas empresa homologada pela franqueadora para os fins de distribuir produtos da marca "quem disse, berenice?".

Com relação à parte do questionamento relativa à "Multi B", a fiscalizada informa que não se trata de uma marca de produtos e sim de uma pessoa jurídica, sua cliente (Multi B Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda.), razão pela qual entendeu que o questionamento feito pela fiscalização não a abrangia.

Insatisfeita com as respostas, novamente foi feita outra intimação, no sentido de que a Contribuinte informasse que, se além do Contrato já apresentado, haveria outros:

1. **Termo de esclarecimento** que informe, explicitamente, se, além do já apresentado "Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças", há ou não outros 9- 02 (de distribuição; de licenciamento de uso de marca; etc.), que regulem as relações entre as pessoas envolvidas nas operações das marcas "The Beauty Box" e "Quem disse, Berenice?"; e, caso existam contratos assim, 2. **Cópias dos contratos informados em resposta ao item anterior.**

Em resposta, assim se manifestou a Contribuinte:

Conforme informações apresentadas a esta autoridade fiscal em 11/01/2019 e 04/03/2019 nas respostas aos Termos de Intimação Fiscal nºs 2018/119-02 e 2018/119-04, a Cálamo esclarece que as relações entre as pessoas envolvidas nas operações das marcas "The Beauty Box" e "quem disse, berenice?" são decorrentes da continuidade e ampliação da relação comercial originalmente formalizada através do Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças {Documento já apresentado à Fiscalização}, celebrado entre Botica Comercial Farmacêutica Ltda e a Fiscalizada, tendo como anuente O Boticário Franchising Ltda. Como já informado, a referida relação comercial veio sendo modificada ao longo dos anos sem, no entanto, que tais adequações fossem formalizada em aditivos contratuais.

Assim, em atendimento à solicitação fiscal a Fiscalizada declara que, embora não formalizadas por escrito, as relações entre as pessoas envolvidas nas operações das marcas "The Beauty Box" e "quem disse, berenice?" decorreram de contratos verbais firmados entre as empresas e estão devidamente retratadas nas operações desenvolvidas pela Fiscalizada.

Informa ainda que inexistem outros contratos formalizados por escrito com a Fiscalizada que tenham sido celebrados no período objeto da presente fiscalização.

De posse de todas essas informações, a autoridade fiscal destacou:

A análise do contrato – inaplicabilidade às operações com outras marcas

716. Diferentemente do observado em relação à marca “O Boticário”, constatamos que o “Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças” não visava regular e, com efeito, não regulava as relações da CÁLAMO S/A com os detentores das marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”. Aliás, esta constatação confirma o que já havia sido antecipado pela contribuinte na sua informação prestada, transcrita mais acima neste Relatório Fiscal.

[...]

718. De modo que, fica muito claro que as despesas com publicidade e propaganda apropriadas pela CÁLAMO S/A, relacionadas às marcas de propriedade de terceiros “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”, não estão vinculadas a nenhum tipo de contratação específica com os detentores dessas marcas, seja em relação ao serviço de distribuição, seja em relação exclusivamente ao uso da marca.

[...]

Conclusão acerca das verificações fiscais realizadas

*727. Em conclusão, após a verificação dos elementos trazidos pela fiscalizada, a discussão e a demonstração dos limites de aplicação do “Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças”, confirmamos, **primeiramente**, que a sua aplicação é limitada exclusivamente à operação da marca “O Boticário”, não se aplicando às marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”. **Em segundo lugar**, confirmamos, de acordo com o que havia sido informado pela contribuinte, que a rigor, no período fiscalizado, não havia, juridicamente, nenhum instrumento contratual que obrigasse a CÁLAMO S/A a investir parte do seu faturamento (ou todo o seu faturamento com a operação dessas marcas, como efetivamente ocorreu em alguns períodos) no desenvolvimento e execução “esforços de marketing” e/ou campanhas publicitárias para as marcas de “partes relacionadas” “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”. De outro modo, é dizer, a fiscalizada despendeu recursos e assumiu despesas de publicidade e propaganda com marcas de “partes relacionadas” por mera liberalidade.*

729. É preciso deixar claro que, nos exames de dedutibilidade de despesas, a inexistência de documentos, tais como documentos fiscais e instrumentos contratuais que regulem as relações entre as partes, não significa liberdade para o contribuinte registrar, para essas operações realizadas informalmente, qualquer

montante de despesas. Pelo contrário, a inexistência de tais documentos limita a possibilidade de apropriação de despesa pelo contribuinte aos níveis considerados necessários, normais e usuais, que puderem ser comprovados diante dos elementos de prova que se tornarem disponíveis na auditoria-fiscal.

730. Diante do quadro apresentado no caso, que, de um lado, é formado pela inexistência de documentos hábeis e aptos a justificar a apropriação de despesas com publicidade e propaganda com duas marcas de “partes relacionadas” e pela efetuação de despesas dessa natureza em proporção muitíssimo mais elevada do que as apropriadas pela empresa em relação à marca com contrato formalizado, e, de outro, é formado pela realidade fática de que a fiscalizada efetivamente operava o serviço de distribuição de produtos de beleza relativos às marcas em questão e pela existência de previsão de participação da distribuidora em um determinado nível de despesas com “esforços de marketing”, não restou aos auditores-fiscais outra alternativa senão considerar as despesas parcialmente dedutíveis. As ditas despesas foram consideradas parcialmente dedutíveis segundo a adoção de um padrão de comparação entre o que seriam as despesas com publicidade e propaganda na operação individualizada dessas marcas e o que são as despesas potenciais ou efetivas com publicidade e propaganda no único contrato de distribuição de produtos de beleza formalizado e apresentado pela fiscalizada, aplicado na operação da marca “O Boticário”.

731. Para comparar a necessidade, normalidade e usualidade das despesas com publicidade e propaganda realizadas para as marcas de “partes relacionadas” “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?” tomamos por baliza as **participações relativas efetivas de despesas praticadas na operação da marca “O Boticário”**, a qual é amparada pelo já discutido “Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças”.

[...]

734. Como base de comparação, consideramos também a previsão contratual de dispêndios 2% do faturamento com a distribuição de produtos da marca “O Boticário” com publicidade e propaganda existente na Cláusula Sétima do “Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças”. Embora, como demonstrado no **Quadro** anterior, um investimento na marca “O Boticário” nessa proporção tão elevada nunca tivesse se efetivado no período sob fiscalização, aos auditores-fiscais, despesas de publicidade e propaganda com marcas de “partes relacionadas” numa proporção de 2% do faturamento da distribuidora na operação, pareceu um limite potencial factível.

735. Então, embora a proporção de 2% do faturamento **represente mais de 16 vezes a proporção efetivamente despendida** em publicidade e propaganda no “Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças” no período fiscalizado, nós a admitimos como limite de dedutibilidade individual de despesas para as duas marcas comparadas.

736. Assim, efetuamos apurações das despesas com publicidade e propaganda consideradas desnecessárias, com base nas planilhas informadoras das despesas dessa natureza e dos faturamentos com cada marca trazidas pela contribuinte (fls. 1.695 e 1.706 a 1.719). Os resultados são apresentados no Quadro a seguir, o qual resume os cálculos procedidos. Na seção 7.6 deste Relatório Fiscal demonstramos a apuração desses valores de forma mais detalhada.

Quadro 55: Resumo da apuração das despesas desnecessárias

MARCAS	ANO	(A) Faturamento Anual	(B) Despesas com Propaganda e Publicidade Apropriadas	(C) = 2% * (A) Limite de Dedução Anual	(D) = (B) - (C) Despesas com Publicidade e Propaganda Desnecessárias
"The Beauty Box"	2015	- 7.006.275,93	7.407.052,44	140.125,52	7.266.926,92
	2016	- 8.755.235,95	6.439.392,87	175.104,72	6.264.288,15
	2017	- 8.962.483,21	6.053.146,36	179.249,66	5.873.896,70
"Quem disse, Berenice?"	2015	- 70.399.826,64	4.147.204,04	1.407.996,53	2.739.207,51
	2016	- 95.076.583,76	2.875.596,99	1.901.531,68	974.065,31
	2017	- 98.353.660,58	2.182.554,72	1.967.073,21	215.481,51

[...]

744. A apropriação dessas despesas foi realizada sem suporte documental hábil para a comprovação de sua efetiva necessidade. Comparadas às proporções dessas despesas às ocorridas em operação regularmente contratada, verificamos que os padrões de apropriação das despesas dessas operações "informais" eram muitíssimo superiores, é dizer, ocorriam de forma inusual e anormal. As despesas com marcas de terceiros, apropriadas dessa forma, representaram um excesso desnecessário em relação ao que usual e comumente deveria ter sido computado, reduzindo o lucro líquido e o lucro real da fiscalizada. Esse excesso contabilizado não foi objeto de adição fiscal por parte da fiscalizada, pelo que, no presente momento, a procedemos de ofício.

745. Ao deixar de adicionar despesas geradas indevidamente pela absorção de despesas de terceiros, conforme narrado neste Relatório Fiscal, a fiscalizada cometeu infração à legislação tributária denominada **FALTA DE ADIÇÃO DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS - DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA INCOMUNS E INUSUAIS**, desobedecendo, **no tocante ao IRPJ**, ao disposto nos arts. 247, 248, 249 inciso I, 299, 300, 366 e 841 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99); e, **no que concerne à CSLL**, ao disposto no art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; no art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; no art. 2º da Lei nº 9.249/95; no art. 1º da Lei nº 9.316/96; e no art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

DA IMPUGNAÇÃO

Representada pelos seguintes tópicos:

Sumário

I – Dos Fatos	3
II – Da Preliminar.....	4
II.1 - Da Nulidade dos Autos de Infração: Adoção de Critério Não Previsto em Lei para a Glosa de Despesas com Publicidade e Propaganda	4
III – Do Direito.....	10
III.1 - Da Dedutibilidade das Despesas Operacionais para Fins de Apuração do IRPJ e da CSLL, nos termos do Artigo 299 do RIR/99	10
III.2 – Da Legitimidade das Despesas de Publicidade e Propaganda concernentes às Marcas “The Beauty Box” e “Quem Disse, Berenice?”	17
• Dedutibilidade Integral das Despesas de Publicidade e Propaganda relativas à Marca “The Beauty Box”	26
• Dedutibilidade Integral das Despesas de Publicidade e Propaganda relativas à Marca “Quem Disse, Berenice?”.....	35
• Do Lapso Cometido pela Autoridade Fiscal que também Desqualifica a Glosa das Despesas.....	38
III.3 – Da Adoção de um “Padrão de Comparação” Equivocado pela Fiscalização para a Glosa de Parcela das Despesas de Publicidade e Propaganda	43
III.4 – Da Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade da Impugnante ..	46
III.5 – Ad Argumentandum – Da Necessidade de Reconhecimento da Dedutibilidade de, ao menos, Parcela das Despesas Consideradas Indedutíveis pela Fiscalização	47
III.6 – Ad Argumentandum – Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, das Despesas com Publicidade e Propaganda Consideradas Indedutíveis pela Fiscalização	49
III.7 – Da Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa.....	51
III.7.1 – Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Razão do Encerramento dos Anos-Base de 2015, 2016 e 2017 quando da Lavratura dos Autos de Infração	51
III.7.2 – Da Duplicidade de Cobrança – Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício	52
III.8 – Da Impossibilidade de Exigência de Multas em Caso de Dúvida.....	53
IV – Do Pedido.....	55

A seguir, o resumo da Impugnação como consta no relatório da decisão da DRJ:

A contribuinte tomou ciência da autuação em 11/10/2019, fl. 4652, e apresentou Impugnação em 12/11/2019, fl. 4655, na qual alega, em síntese, que:

- O Auto de Infração é nulo em virtude da adoção de critérios não previstos em lei para a glosa de despesas com publicidade e propaganda. A fiscalização adotou um limitador (2% do faturamento), constante de instrumentos particulares não aplicáveis as partes envolvidas no caso concreto, como critério sem que haja tal previsão legal. Como previsto na cláusula 7a do contrato usado pela fiscalização como referência, a previsão é de “no mínimo” 2% do faturamento em ações de marketing e propaganda, e não “no máximo”, como empregado pela autoridade atuante para fundamentar o estabelecimento de um limite aceitável para dedução das despesas.

- Não foram analisadas pela fiscalização as particularidades e especificidades das operações que envolveram as marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”

no período objeto da autuação, que resultaram num aumento proporcional de investimentos em publicidade/propaganda;

- Ao não indicar o fundamento legal que motivou a glosa, a autoridade atuante ofendeu ao disposto no art. 142 do CTN e não observou as determinações do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

- As despesas se enquadram no que prevê o art. 299 do RIR/99, por serem necessárias para a otimização e desenvolvimento das operações desempenhadas pela Impugnante, é usual, uma vez que a constatação de usualidade não se verifica na reiteração prática, mas sim na justificativa do ponto de vista negocial, de onde se enxerga o potencial para sua usualidade. A normalidade, no mesmo sentido, se verifica quando nota-se que a despesa é comumente presente na realização do objeto social das empresas do ramo, conforme se extrai do Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981.

- As despesas com publicidade e propaganda tem tanta relação com a atividade desempenhada pela Impugnante que as receitas elevaram-se ao longo do tempo, a medida que os investimentos em comunicação e marketing estavam sendo realizados.

- As relações entre a Impugnante e as marcas distribuídas eram reguladas por contratos que passaram por atualizações e que os investimentos em propaganda e publicidade foram incrementados através de combinações verbais.

- A expansão da atuação das marcas demonstra a necessidade da realização de investimentos em propaganda e marketing, como demonstra a literatura especializada. É incorreta a comparação entre a necessidade de investimento em marcas que estão em implantação e a marca "Boticário", que está há 40 anos em atuação.

- A fiscalização se equívoca quanto a identificação dos proprietários das marcas, conforme apontado no quadro a seguir, retirado do Relatório Fiscal:

Quadro 53: Comparativo entre as relações contidas no contrato que regula a operação da marca "O Boticário" e as operações das outras marcas.

	O Boticário	The Beauty Box	Quem disse, Berenice?
Proprietário da Marca	V BOTICA Ltda	X OBF Ltda	V BOTICA Ltda
"Anuente"	V OBF Ltda	X Não se aplica	V OBF Ltda
Distribuidor ("contratado")	V CÁLAMO S/A	V CÁLAMO S/A	V CÁLAMO S/A
Industrializador ("contratante")	V BOTICA Ltda	X Multimarcas (Bvlgary, Givonchi, Dior, Dolce e Gabbana, etc.) o site da marca informa 117 marcas diferentes.	V BOTICA Ltda
Pontos de Venda	V Lojas da franquia "O Boticário"	X Lojas exclusivas "The Beauty Box"	X "Internet e rede de lojas exclusivas "Quem disse, Berenice?" (233 lojas no Brasil)
Portfólio da Marca	V "O Boticário"	X Multimarcas	X "Quem disse, Berenice?"
Produtos	V "O Boticário"	X Multimarcas	X "Quem disse, Berenice?"

(fl. 242 do RF)

- Na verdade as marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”, à época, eram detidas pela Botica e pela OBF, como se denota das consultas realizadas pela própria autoridade fiscal junto ao INPI.

- O fisco não possui competência para adentrar na liberdade gerencial e negocial dos contribuintes.

- Caso não seja reconhecido o direito de dedução dos valores na sua totalidade, que pelo menos, aplique-se como percentual limite, aqueles realizados para a marca própria “Eudora”.

- Inexiste previsão legal para adição na base de cálculo da CSLL, das despesas com publicidade e propaganda.

- A multa isolada, diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base. Portanto, como os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o encerramento dos anos-base atuados, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderiam ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme reiteradas decisões do CARF e da CSRF.

- O entendimento do CARF e esposado na Súmula CARF nº 105 remete à impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativa, com multa de ofício, pelo não recolhimento do tributo, seja em período anterior ou posterior à entrada em vigor da MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007.

[...]

DA DECISÃO RECORRIDA / VOTO

De forma resumida:

Voto

[...]

O Relatório Fiscal traz análise detalhada, fls. 234 e seguintes, comparando os termos contratuais relativos aos direitos de distribuição da Cálamo com as marcas “O Boticário”, “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?” e constatou que os termos envolvendo a representação das duas últimas marcas não previam os dispêndios realizados nos montantes questionados.

O trabalho da fiscalização na compreensão do atendimento aos requisitos do art. 299 do RIR/99, inclui a realização de estudos de mercado e da situação específica vivenciada pela contribuinte.

Não há nulidade na utilização do parâmetro interno ao próprio contribuinte, como no caso do percentual de 2% aplicável no contrato envolvendo a relação com a marca O Boticário, dado que o objetivo, no

caso concreto, foi avaliar o que seria um índice razoável para constituição das despesas, na falta de um instrumento formal, especificamente relacionado às marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”.

Seria irrazoável supor que a análise do caso concreto não fosse necessária para completar o significado do disposto no art. 299 do RIR/99, uma vez que seria impossível que todas as situações, de todos os setores, de todas as empresas, estivessem previstas em normas que estipulassem percentuais adequados para cada tipo de despesa em cada tipo de setor e, ainda, para cada tipo de empresa.

O índice de 2% adotado pela fiscalização, invocados a partir de instrumentos firmados pela própria Impugnante, serviram como parâmetro para se aferir critérios de normalidade, usualidade e necessidade, sob o ponto de vista tributário.

Tal procedimento se deu em razão de a Impugnante não ter apresentado documentos hábeis e idôneos que permitissem o exato levantamento dos valores pactuados, uma vez que, como a própria aponta, os acordos foram verbais. A inexistência de um instrumento obrigacional não poderia servir de defesa a quem teria, legalmente, a obrigação de demonstrá-lo, para que pudesse usufruir da dedutibilidade das despesas.

Importa destacar que dois foram os pilares fáticos da autuação, neste ponto: o fato das marcas objeto das ações publicitárias não pertencerem à Cálamo e também o fato de inexistirem contratos que a obrigassem a efetuar os dispêndios como contrapartida aos direitos cedidos, como expostos na conclusão que ora reproduzimos:

“Em conclusão, após a verificação dos elementos trazidos pela fiscalizada, a discussão e a demonstração dos limites de aplicação do “Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças”, confirmamos, primeiramente, que a sua aplicação é limitada exclusivamente à operação da marca “O Boticário”, não se aplicando às marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”. Em segundo lugar, confirmamos, de acordo com o que havia sido informado pela contribuinte, que a rigor, no período fiscalizado, não havia, juridicamente, nenhum instrumento contratual que obrigasse a CÁLAMO S/A a investir parte do seu faturamento (ou todo o seu faturamento com a operação dessas marcas, como efetivamente ocorreu em alguns períodos) no desenvolvimento e execução “esforços de marketing” e/ou campanhas publicitárias para as marcas de “partes relacionadas” “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”. De outro modo, é dizer, a fiscalizada despendeu recursos e

assumiu despesas de publicidade e propaganda com marcas de “partes relacionadas” por mera liberalidade.”

Com isto, frise-se, não foram questionadas pela fiscalização não somente a normalidade, a usualidade e a necessidade da natureza das despesas com publicidade e propaganda, mas sim a sua proporcionalidade, quando analisados o montante e volume, bem como, destaca a fiscalização, o fato de ter ocorrido em benefício de marcas que não pertencem à própria contribuinte, conforme consta do Relatório fiscal, in verbis:

Nesse sentido, constatamos que a empresa apropriava despesas com publicidade e propaganda, referentes a algumas marcas que não são de sua propriedade, em montantes muito próximos do faturamento total obtido com as vendas dos produtos dessas marcas.

Os ajustes verbais, em que pese possam produzir efeitos jurídicos entre as partes, impõem dificuldades para o cumprimento das obrigações pertinentes à dedução de despesas para apuração do IRPJ e CSLL, que pressupõe a existência e demonstração de documentação hábil e idônea.

O ponto central para fundamentar a autuação, destaque-se, é a inexistência de demonstração de obrigações com terceiros. Frise-se que, ainda assim, a fiscalização utilizou-se de parâmetro existente em operações análogas firmadas pela Impugnante para admitir um índice razoável para ser adotado como justificável do ponto de vista da dedutibilidade de despesas nos termos do art. 299 do RIR/99.

Observe-se que não há controvérsia quanto a necessidade e usualidade das despesas com publicidade, tanto é que não houve questionamentos quanto aos valores aplicados na marca Eudora, de propriedade de impugnante. A controvérsia cinge-se na proporcionalidade e na obrigatoriedade da realização da despesa, levando em conta o fato de as marcas pertencerem a pessoas jurídicas diversas.

A eventual inversão na denominação das proprietárias das marcas (quadro 53, fl. 240 do RF) não possui o condão de viciar a fundamentação apresentada no Relatório Fiscal. Os elementos desenvolvidos foram suficientemente claros, em que pese sujeitos a análise frente à eventual contestação apresentada, bem como os nomes foram apresentadas nos documentos juntados e levados ao processo, como consta da página 236 do Relatório Fiscal:

Sobre propriedade das marcas, verificamos, com bases em “Consultas às Bases de Dados do INPI” (fls. 3.840 a 3.850), que: - as marcas “O Boticário” e “The Beauty Box” pertencem à BOTICA Ltda.; - a marca “Eudora”

pertence à CÁLAMO S/A; - a marca “Quem disse, Berenice?” pertence à OBF Ltda.; e - a marca “Multi B” pertence à Multi B Distribuidora de Produtos de Beleza Ltda.

O fisco não possui competência para adentrar na liberdade gerencial e negocial dos contribuintes, mas certamente possui competência para verificar o cumprimento das disposições normativas com implicações tributárias, como, no caso, a dedutibilidade de despesas, em pessoa jurídica sujeita à apuração de valores devidos a título de IRPJ e CSLL pelo método do lucro real.

Quanto ao argumento de que deve ser ao menos reconhecida a improcedência do auto de infração de CSLL, já que não há que se falar em adição à base de cálculo da CSLL das despesas consideradas indedutíveis, por absoluta ausência de previsão legal, a matéria também foi objeto do Acórdão nº 10-63.320 - 1ª Turma da DRJ/POA, relativo ao processo de nº 10980.721414/2018-71, envolvendo outro auto de infração lavrado em face da Impugnante, cujos fundamentos constantes do voto condutor da decisão, aos quais este julgador adere, a seguir são reproduzidos, uma vez que ali foram aduzidos argumentos semelhantes pela impugnação e o teor da decisão amolda-se ao caso em tela:

[...]

Multa isolada pelo recolhimento insuficiente das antecipações mensais

Não se sustenta a tese da impugnante segundo a qual, havendo lançamento de ofício do tributo em que se aplicou multa proporcional, a exigência de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa implicaria duplicidade de punição e seria ilegal, e somente poderia ser exigida antes de encerrado o ano-calendário a que se refere a antecipação respectiva. A Lei nº 9.430, de 1996, com a redação já vigente na época dos fatos, dispõe que (sem grifos no original):

[...]

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 06 de julho de 2020 da decisão recorrida, a Interessada apresentou seu recurso voluntário em 04 de agosto de 2020, repetindo grande parte das alegações trazidas na Impugnação e acrescentado outras dirigidas à decisão recorrida. Eis os tópicos:

Sumário

I – Dos Fatos.....	3
II – Da Preliminar.....	5
II.1 - Da Nulidade dos Autos de Infração: Adoção de Critério Não Previsto em Lei para a Glosa de Despesas com Publicidade e Propaganda.....	5
II.2 – Da Nulidade da Decisão da C. Turma Julgadora <i>A Quo</i> – Omissão Quanto aos Argumentos Apresentados pela Recorrente na Impugnação.....	14
III – Do Direito.....	17
III.1 - Da Dedutibilidade das Despesas Operacionais para Fins de Apuração do IRPJ e da CSLL, nos termos do Artigo 299 do RIR/99.....	18
III.2 – Da Legitimidade das Despesas de Publicidade e Propaganda concernentes às Marcas “ <i>The Beauty Box</i> ” e “ <i>Quem Disse, Berenice?</i> ”.....	26
• Dedutibilidade Integral das Despesas de Publicidade e Propaganda relativas à Marca “ <i>The Beauty Box</i> ” 37	
• Dedutibilidade Integral das Despesas de Publicidade e Propaganda relativas à Marca “ <i>Quem Disse, Berenice?</i> ”.....	46
• Do Lapso Cometido pela Autoridade Fiscal que também Desqualifica a Glosa das Despesas.....	49
III.3 – Da Adoção de um “Padrão de Comparação” Equivocado pela Fiscalização para a Glosa de Parcela das Despesas de Publicidade e Propaganda.....	54
III.4 – Da Impossibilidade de Ingerência do Fisco na Atividade da Recorrente.....	57
III.5 – <i>Ad Argumentandum</i> – Da Necessidade de Reconhecimento da Dedutibilidade de, ao menos, Parcela das Despesas Consideradas Indedutíveis pela Fiscalização.....	59
III.6 – <i>Ad Argumentandum</i> – Da Inexistência de Previsão Legal para a Adição, à Base de Cálculo da CSLL, das Despesas com Publicidade e Propaganda Consideradas Indedutíveis pela Fiscalização.....	61
III.7 – Da Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa.....	64
III.7.1 – Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Razão do Encerramento dos Anos-Base de 2015, 2016 e 2017 quando da Lavratura dos Autos de Infração.....	64
III.7.2 – Da Duplicidade de Cobrança – Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício.....	66
III.8 – Da Impossibilidade de Exigência de Multas em Caso de Dúvida.....	67
IV – Do Pedido.....	69

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

A seguir, preliminarmente, tem-se no recurso o item **II.1 – Da nulidade dos Autos de Infração: Adoção de Critério Não previsto em Lei para a Glosa de Despesas com Publicidade e Propaganda** (destaques do original):

A Autoridade Fiscal entendeu que parcela das despesas incorridas pela Recorrente com publicidade e propaganda, referentes às marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”, não seriam dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob o argumento de que a assunção destas despesas teria ocorrido por mera liberalidade (em razão da suposta ausência de qualquer suporte documental) e em “proporção inusual” quando comparada com despesas da mesma natureza relativas a marca abrangida por contrato formalmente firmado.

Com efeito, como base de comparação para aferir a suposta “proporção inusual” das despesas, a Autoridade Fiscal utilizou o “Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças” (fls. 1.601 a 1.609 dos autos), celebrado em 01/08/2014 entre a Botica Comercial Farmacêutica Ltda. (“Botica”), O Boticário Franchising Ltda. (“OBF” - anuente) e a Recorrente (“Contrato”), e cujo objeto era a contratação dos serviços da Recorrente para a distribuição dos produtos industrializados pela Botica aos pontos de vendas (rede de franquias “O Boticário”).

Por meio deste Contrato, especificamente na Cláusula Terceira, a Recorrente se comprometeu a promover ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, com o objetivo de divulgar os pontos de vendas, as marcas e os produtos industrializados pela Botica, e, assim, alavancar as vendas para o público consumidor.

*Ainda, de acordo com a Cláusula Sétima deste Contrato, **a Recorrente deveria investir o valor equivalente a no mínimo 2% da sua receita bruta com a distribuição dos produtos para a realização de referidas ações, confira-se:***

DO INVESTIMENTO EM AÇÕES DE MARKETING

CLÁUSULA SÉTIMA: Para os fins e efeitos do disposto na Cláusula Terceira deste Contrato, a **CONTRATADA** se compromete a investir o valor equivalente a no mínimo 2% (dois por cento) da sua receita bruta com a distribuição dos **PRODUTOS**, para a realização de ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, visando à divulgação dos **PONTOS DE VENDAS**, das **MARCAS** e dos **PRODUTOS** objeto do presente contrato, bem como visando a alavancar as vendas dos mesmos para o público consumidor.

(fl. 1.604 dos autos)

Diante deste cenário, a Autoridade Fiscal entendeu, de forma notadamente equivocada e sem qualquer embasamento legal, que a proporção de 2% do faturamento da distribuidora (no caso, a Recorrente) na operação seria um “limite potencial factível” para a dedução de despesas de publicidade e propaganda com marcas de terceiros.

Em outras palavras, com base do referido Contrato, a Fiscalização elegeu uma grandeza limitadora da dedutibilidade das despesas com publicidade e

propaganda referentes às marcas “The Beauty Box” e “Quem Disse, Berenice?”⁴, sendo que o referido contrato sequer realiza essa limitação, já que estipula expressamente o percentual mínimo 2% da receita bruta com essas ações, ou seja, o mínimo jamais poderia ser o balizador máximo para a dedutibilidade das despesas em questão.

“734. Como base de comparação, consideramos também a previsão contratual de dispêndios 2% do faturamento com a distribuição de produtos da marca “O Boticário” com publicidade e propaganda existente na Cláusula Sétima do “Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças”. Embora, como demonstrado no Quadro anterior, um investimento na marca “O Boticário” nessa proporção tão elevada nunca tivesse se efetivado no período sob fiscalização, aos auditores-fiscais, despesas de publicidade e propaganda com marcas de “partes relacionadas” numa proporção de 2% do faturamento da distribuidora na operação, pareceu um limite potencial factível.” (fl. 246 do RF)

Em conclusão, a Fiscalização admitiu como operacionais (e, conseqüentemente, dedutíveis, nos termos do artigo 299 do RIR/99) as despesas com publicidade e propaganda que não ultrapassassem 2% do faturamento anual da Recorrente com a distribuição dos produtos das marcas “The Beauty Box” e “Quem Disse, Berenice?”, glosando as demais despesas incorridas, como se pode observar do Quadro 55, contido no Relatório Fiscal:

Quadro 55: Resumo da apuração das despesas desnecessárias

MARCAS	ANO	(A) Faturamento Anual	(B) Despesas com Propaganda e Publicidade Apropriadas	(C) = 2% * (A) Limite de Dedução Anual	(D) = (B) - (C) Despesas com Publicidade e Propaganda Desnecessárias
“The Beauty Box”	2015	- 7.006.275,93	7.407.052,44	140.125,52	7.266.926,92
	2016	- 8.755.235,95	6.439.392,87	175.104,72	6.264.288,15
	2017	- 8.962.483,21	6.053.146,36	179.249,66	5.873.896,70
“Quem disse, Berenice?”	2015	- 70.399.826,64	4.147.204,04	1.407.996,53	2.739.207,51
	2016	- 95.076.583,76	2.875.596,99	1.901.531,68	974.065,31
	2017	- 98.353.660,58	2.182.554,72	1.967.073,21	215.481,51

Ocorre que, não bastasse a inconsistência dessa alegação fiscal, que será melhor demonstrada em tópico subsequente deste Recurso Voluntário, **fato é que o critério utilizado pela Fiscalização para verificar a necessidade ou não de despesas com publicidade e propaganda da Recorrente** (e, conseqüentemente, a sua dedutibilidade, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL) não se encontra previsto no ordenamento jurídico.

A própria Fiscalização reconhece que adotou um padrão de comparação que “aos auditores-fiscais (...) pareceu um limite potencial factível” (fl. 246 do RF) para a glosa de parcela das despesas efetivamente incorridas pela Recorrente com publicidade e propaganda das marcas “The Beauty Box” e “Quem Disse, Berenice?”, isto é, **um critério sem qualquer respaldo legal**, calcado em mera “presunção” dos Srs. Auditores-Fiscais.

Da análise dos autos de infração, corrobora-se o até aqui exposto, na medida em que não se verifica, nos dispositivos legais indicados pela Fiscalização no “Enquadramento Legal” da suposta infração cometida pela Recorrente, o suposto “limite de dedução anual” apontado no Relatório Fiscal:

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2015 e 31/12/2017:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 144 da Lei nº 5.172/66 (CTN);

Arts. 247, 248, 249 inciso I, 299, 300, 366 e 841 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

(fl. 4.595 dos autos⁶)

Os dispositivos legais indicados dispõem, genericamente, sobre a forma de apuração do IRPJ (alíquota e base de cálculo, por exemplo os artigos 3º da Lei nº 9.249/1995 e 247, 248 e 249 do RIR/99), o lançamento de ofício pela Autoridade Fiscal (artigos 144 do CTN e 841 do RIR/99), a dedutibilidade das despesas operacionais (artigo 299 do RIR/99) e a caracterização das despesas com publicidade e propaganda (artigo 366 do RIR/99)7. Ou seja, não se identifica, nos artigos mencionados no auto de infração, o critério utilizado pela Fiscalização – “limite potencial factível” de 2% do faturamento, eleito com base em suposta medida de comparabilidade.

Contudo, ao adotar critério que decorre, repisa-se, de mera apreciação subjetiva, a Autoridade Fiscal viola o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), incorrendo em evidente vício de nulidade do lançamento.

*Isso porque, conforme prescrito no mencionado artigo 142 do CTN, a **atividade administrativa de lançamento é estritamente vinculada**, devendo a Autoridade Fiscal identificar corretamente todos os caracteres da obrigação tributária existente para posterior constituição do crédito, in verbis:*

*“**Art. 142.** Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

***Parágrafo único.** A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

*Como o Direito Tributário é ramo calcado no princípio da tipicidade cerrada, **não encontra guarida no ordenamento jurídico a atividade administrativa que não esteja a ele alinhada**. Não cabe, portanto, às Autoridades Fiscais a adoção de procedimentos discricionários, com base em meras presunções ou subjetivismos, sob pena de invalidade do ato administrativo praticado.*

É o que se verifica também no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, que trata dos itens obrigatórios para a lavratura do auto de infração, entre eles a indicação da disposição legal:

“**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.”

Sobressai desses dispositivos legais a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) de **averiguar a ocorrência do fato concreto**, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, **individualizando-o e tipificando-o**.

Nesse sentido, caso a Autoridade Fiscal não cumpra os requisitos previstos na legislação de regência, a declaração de nulidade e o consequente cancelamento da autuação fiscal são medidas que se impõem.

No caso em concreto, constata-se exatamente essa hipótese de não atendimento pela Autoridade Fiscal do disposto na legislação supramencionada, uma vez que, para a glosa de parcela das despesas com publicidade e propaganda da Recorrente, a Fiscalização adotou critério que não possui embasamento legal, o que não pode ser admitido, devendo este E. CARF reconhecer o erro cometido na presente autuação e indevidamente mantido pela C. Turma Julgadora.

[...]

Entretanto, em relação ao acima exposto – nulidade dos autos de infração em razão da ausência de embasamento legal para o suposto limite de dedutibilidade das despesas -, a C. Turma Julgadora se manifestou pela validade do lançamento, sob o argumento de que este teria satisfeito os requisitos previstos nos artigos 142 do CTN, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972.

[...]

Conforme expressamente aduzido pela C. Turma Julgadora, a utilização do índice mínimo de 2%, previsto no Contrato firmado pela Recorrente em relação à marca “O Boticário”, teve como finalidade definir o que seria necessário, usual e normal nos termos do artigo 299 do RIR/99, em relação às despesas com publicidade e propaganda incorridas pela Recorrente com as marcas “The Beauty Box” e “Quem Disse, Berenice?”, haja vista a necessidade da análise dos casos concretos para a

verificação da satisfação dos requisitos previstos na referida norma tributária – necessidade, usualidade e normalidade das despesas.

*Ocorre que, conforme acima se demonstrou, a Recorrente não se contrapõe a necessidade de análise do caso concreto para a verificação da necessidade das suas despesas com publicidade e propaganda, mas sim com a falta de tal análise. De fato, **ao utilizar-se de parâmetro aplicável a marca diversa, cujo desenvolvimento comercial não pode ser comparado às marcas ora em questão, a Autoridade Fiscal deixa de analisar as especificidades das operações relacionadas às despesas com as marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”.***

*Nesse sentido, o que se vê é a **pretensão da Autoridade Fiscal, ratificada pela C. Turma Julgadora, de tratar de modo igual situações completamente distintas, utilizando-se como parâmetro, para determinar um eventual limite de dedutibilidade de despesas efetivamente incorridas pela Recorrente, as despesas relativas a outra marca (“O Boticário”), cujas condições comerciais e financeiras são incomparáveis com as ora tratadas (“The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”.***

Com efeito, conforme se demonstrará nos tópicos seguintes, a análise do cumprimento das condições previstas no artigo 299 do RIR/99 diz respeito apenas às condições da própria atividade vista como necessária para a Recorrente, relacionadas com o desenvolvimento das atividades que dizem respeito às marcas que exigiram as despesas sob análise, mas jamais as despesas entendidas como necessárias, normais e usuais para outras atividades ou operações da Recorrente, relacionadas a marca diversa.

Assim, verifica-se que, além da ausência de qualquer embasamento legal, tampouco foram analisadas pela Autoridade Fiscal as particularidades e especificidades das operações que envolveram as marcas “The Beauty Box” e “Quem Disse, Berenice?” 8 no período objeto da presente autuação, que resultaram em um aumento das despesas com publicidade e propaganda nestes anos, o que, caso tivesse sido detidamente perquirido e investigado pela Autoridade Fiscal, não teria resultado na glosa ora debatida.

*Diferentemente do quanto afirmado pela C. Turma Julgadora, o trabalho da fiscalização na compreensão do atendimento aos requisitos do art. 299 do RIR/99 não incluiu a realização de quaisquer estudos de mercado e da situação específica vivenciada pela contribuinte, mas apenas utilizou-se de suposto limite percentual (2%) do faturamento da Recorrente, extraído de Contrato que sequer estabelece o percentual de 2% como limite máximo, mas, sim, utiliza esse índice como **limite mínimo.***

Cumprir observar que, não é possível extrair de qualquer passagem do RF uma justificativa razoável para que despesas com publicidade e propaganda acima de 2% do faturamento sejam consideradas desnecessárias, além da referência feita ao Contrato que, como visto, também não estipula esse percentual como limitador

*máximo. Isto é, em momento algum é possível entender a razão pela qual a previsão de gasto **mínimo** com publicidade e propaganda com a marca “O Boticário” deva servir como “limite anual factível” para despesas dedutíveis com as marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”.*

*A única explicação possível advém da presunção, juridicamente inválida, de que os montantes acima de tal limite são desnecessários para as atividades da Recorrente e, portanto, indedutíveis nos termos do artigo 299 do RIR/99. Ou seja, verifica-se na presente autuação mero subjetivismo da Autoridade Fiscal, o que torna os autos de infração nulos por violação direta ao artigo 142 do CTN. Tanto é assim que a Autoridade Fiscal utilizou a seguinte expressão no RF: “(...)2% do faturamento da distribuidora na operação, **pareceu um limite potencial factível**”. (fl. 246 do RF)*

Em suma, embora, conforme aduzido pela C. Turma Julgadora, “seria irrazoável supor que a análise do caso concreto não fosse necessária para completar o significado do disposto no art. 299 do RIR/99”, tal análise não pode ser realizada com base em critério que, além de não possuir qualquer embasamento legal, é irrazoável e incapaz de servir para a finalidade a que se prestaria: verificar a necessidade, usualidade e normalidade das despesas com publicidade e propaganda da Recorrente em relação às marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”.

Por todo o exposto, resta evidente o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal ao lavrar os autos de infração ora combatido, indevidamente mantidos pela C. Turma Julgadora, o que deverá ser reconhecido por este E. CARF, com a consequente reforma do acórdão recorrido e declaração de nulidade da autuação fiscal por vício material, o que se requer.

Em seguida, discorre sobre outros pontos, conforme tópicos sumariados no início do recurso.

Passo a comentar.

Conforme relatoriado, após três intimações à Contribuinte, a autoridade fiscal, apesar dos esclarecimentos da Recorrente, mostrava um certo descontentamento com as respostas dadas por entender que faltava um documento ou de um contrato, a exemplo do que constava com a marca “O Boticário.”

E assim concluiu em seu relatório fiscal:

718. De modo que, fica muito claro que as despesas com publicidade e propaganda apropriadas pela CÁLAMO S/A, relacionadas às marcas de propriedade de terceiros “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”, não estão vinculadas a nenhum tipo de contratação específica com os detentores dessas marcas, seja em relação ao serviço de distribuição, seja em relação exclusivamente ao uso da marca.

[...]

Conclusão acerca das verificações fiscais realizadas

727. Em conclusão, após a verificação dos elementos trazidos pela fiscalizada, a discussão e a demonstração dos limites de aplicação do “Contrato de Distribuição de Produtos, Licenciamento de Uso de Marca e Outras Avenças”, confirmamos, **primeiramente**, que a sua aplicação é limitada exclusivamente à operação da marca “O Boticário”, não se aplicando às marcas “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”. **Em segundo lugar**, confirmamos, de acordo com o que havia sido informado pela contribuinte, que a rigor, no período fiscalizado, não havia, juridicamente, nenhum instrumento contratual que obrigasse a CÁLAMO S/A a investir parte do seu faturamento (ou todo o seu faturamento com a operação dessas marcas, como efetivamente ocorreu em alguns períodos) no desenvolvimento e execução “esforços de marketing” e/ou campanhas publicitárias para as marcas de “partes relacionadas” “The Beauty Box” e “Quem disse, Berenice?”. De outro modo, é dizer, a fiscalizada despendeu recursos e assumiu despesas de publicidade e propaganda com marcas de “partes relacionadas” por mera liberalidade.

Percebe-se que, até aqui, a condução da autoridade fiscal parecia estar caminhando para uma glosa das despesas de propagandas e publicidade das citadas marcas, por ausência de documentação que amparasse as relações comerciais entre a Recorrente e os proprietários das marcas, mas esse não foi o caminho.

Tomou-se um outro rumo, conforme bem esclarecido no item 730 do relatório fiscal:

730. Diante do quadro apresentado no caso, que, de um lado, é formado pela inexistência de documentos hábeis e aptos a justificar a apropriação de despesas com publicidade e propaganda com duas marcas de “partes relacionadas” e pela efetuação de despesas dessa natureza em proporção muitíssimo mais elevada do que as apropriadas pela empresa em relação à marca com contrato formalizado, e, de outro, é formado pela realidade fática de que a fiscalizada efetivamente operava o serviço de distribuição de produtos de beleza relativos às marcas em questão e pela existência de previsão de participação da distribuidora em um determinado nível de despesas com “esforços de marketing”, não restou aos auditores-fiscais outra alternativa senão considerar as despesas parcialmente dedutíveis. As ditas despesas foram consideradas parcialmente dedutíveis segundo a adoção de um padrão de comparação entre o que seriam as despesas com publicidade e propaganda na operação individualizada dessas marcas e o que são as despesas potenciais ou efetivas com publicidade e propaganda no único contrato de distribuição de produtos de beleza formalizado e apresentado pela fiscalizada, aplicado na operação da marca “O Boticário”.

E esse padrão de comparação foi extraído da cláusula sétima do já mencionado Contrato da Recorrente com a marca “O Boticário”:

DO INVESTIMENTO EM AÇÕES DE MARKETING

CLÁUSULA SÉTIMA: Para os fins e efeitos do disposto na Cláusula Terceira deste Contrato, a **CONTRATADA** se compromete a investir o valor equivalente a no mínimo 2% (dois por cento) da sua receita bruta com a distribuição dos **PRODUTOS**, para a realização de ações de publicidade, propaganda e outras ações de marketing, visando à divulgação dos **PONTOS DE VENDAS**, das **MARCAS** e dos **PRODUTOS** objeto do presente contrato, bem como visando a alavancar as vendas dos mesmos para o público consumidor.

Ao assim proceder, a autoridade fiscal considerou dedutível as despesas com propagandas e publicidade, mas limitadas à 2% do faturamento anual, conforme quadro abaixo:

Quadro 55: Resumo da apuração das despesas desnecessárias

MARCAS	ANO	(A) Faturamento Anual	(B) Despesas com Propaganda e Publicidade Apropriadas	(C) = 2% * (A) Limite de Dedução Anual	(D) = (B) - (C) Despesas com Publicidade e Propaganda Desnecessárias
"The Beauty Box"	2015	- 7.006.275,93	7.407.052,44	140.125,52	7.266.926,92
	2016	- 8.755.235,95	6.439.392,87	175.104,72	6.264.288,15
	2017	- 8.962.483,21	6.053.146,36	179.249,66	5.873.896,70
"Quem disse, Berenice?"	2015	- 70.399.826,64	4.147.204,04	1.407.996,53	2.739.207,51
	2016	- 95.076.583,76	2.875.596,99	1.901.531,68	974.065,31
	2017	- 98.353.660,58	2.182.554,72	1.967.073,21	215.481,51

Inegável que, ao assim proceder, a autoridade fiscal está reconhecendo que as despesas com propaganda e publicidade são, sim, **despesas necessárias** à atividade da Recorrente, além da constatação de que "... a fiscalizada efetivamente operava o serviço de distribuição de produtos de beleza relativos às marcas em questão e pela existência de previsão de participação da distribuidora...".

Daí a utilizar-se de um limite, que era acordado em contrato com outra marca, para servir de divisão do valor contabilizado das despesas no sentido de glosar o excesso a título de despesas desnecessárias, não me soa adequado e nem consta, como ressaltado no recurso voluntário, em nenhum dispositivo da legislação tributária.

Se a autoridade fiscal entende que as eventuais despesas são elevadas ou sem comprovação ou indevidamente majoradas, que as glosasse por outra fundamentação legal, mas ao definir que podem ser dedutíveis em parte, está, ao meu sentir, reconhecendo a necessidade das despesas com as marcas em debate, mas adotando um critério de proporcionalidade inexistente nos dispositivos legais citados nos autos de infração de IRPJ e de CSLL.

Neste sentido, por bem apropriado, transcrevo ementa de julgado deste Colegiado, mas de outra turma ordinária:

DESPESA, DESNECESSIDADE. PROVA.

A acusação fiscal relativa à desnecessidade de despesas registradas pelo sujeito passivo deve estar sustentada em elementos que comprovem a própria desnecessidade. Elementos trazidos aos autos que põem em dúvida a efetividade das despesas ou o seu valor dariam ensejo a autuação com base em fundamento diverso, qual seja, despesas indevidamente majoradas ou inexistentes (CARF, Acórdão n. 1201-001.042, de 08/09/2014).

Em face do exposto, creio ser desnecessário debater as demais alegações trazidas no recurso voluntário, pois alternativa não me resta e por absoluta convicção, em declarar a nulidade dos lançamentos.

Conclusão

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano