



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724073/2018-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1004-000.144 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 09 de abril de 2024
Recorrente RECOFARMA INDUSTRIA DO AMAZONAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DENÚNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar-se em cerceamento do direito de defesa quando tanto na fase fiscalizatória (procedimental), regida pelo princípio inquisitório, quanto na fase impugnatória (processual), ocasião em que foi inaugurado o litígio, o contribuinte teve ampla oportunidade de apresentar documentos, esclarecimentos e exercer o seu direito de defesa. No caso de denúncias apresentadas por terceiros perante o Fisco, estas apenas lançam luzes sobre determinado ponto que podem ou não despertar o interesse do Fisco em investigar. Cabe à autoridade fiscal investigar e carrear provas ao autos para fundamentar as infrações apuradas, o que também afasta o cerceamento do direito de defesa.

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 149, VII DO CTN. SIMULAÇÃO

A despeito da falta de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, o art. 149, VII assenta que o lançamento deve ser efetuado quando se comprove que o sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação. No caso, a autoridade fiscal entendeu ter havido simulação.

O ponto chave no debate sobre o planejamento tributário é o conceito de simulação e cada autor “tem uma simulação “para chamar de sua”, que só fica clara diante de casos concretos. O que um autor chama de simulação, para outro é abuso de formas jurídicas, ou fraude à lei. Somente a situação concreta é capaz de revelar se os autores concordam ou divergem e em que concordam ou divergem”.

Os eventos societários e os negócios jurídicos, regulados tanto pelo direito privado quanto pelo direito tributário, não têm um fim em si mesmo, porquanto existem para servir a determinadas finalidades práticas ou propósitos econômicos. Assim, não basta haver regularidade formal sob o aspecto

jurídico, tampouco que o negócio jurídico seja feito “às claras” para qualificá-lo como oponível perante o Fisco. Além disso, é necessário congruência entre as circunstâncias e propósitos concretos que cercam o negócio jurídico com os atos, operações função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. É nesse contexto que deve ser analisada a questão da simulação, o que demanda a análise cuidadosa do caso concreto.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. REDUÇÃO DE 75% DO IRPJ. RECEITAS. REQUALIFICAÇÃO. ATIVIDADES NÃO INCENTIVADAS.

A redução do imposto de renda em razão de incentivo fiscal calculado com base no lucro da exploração abrange apenas as receitas da atividade incentivada expressamente consignadas no Ato Declaratório Executivo concessivo do benefício e Resolução expedida pelo Conselho de Administração da Suframa (produção de concentrado para bebidas não alcoólicas). As demais receitas, ainda que se enquadrem como operacionais, não integram a base de cálculo do incentivo.

RECEITAS DE ROYALTIES. LIMITE INEXISTENTE.

Não se confunde o limite de dedutibilidade das despesas com royalties com o montante auferido no mercado interno das receitas dessa mesma natureza.

PREÇO. ARBITRAMENTO.

Sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, o valor dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos poderá ser arbitrado pela autoridade lançadora.

RECEITA NÃO INCLUÍDA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. IMPROBABILIDADE DE RECEBIMENTO. RECEITA QUE NÃO DEVE SER RECONHECIDA E NÃO DEVE SER ADICIONADA AO LUCRO LÍQUIDO.

Nos termos do regramento contábil, a receita deve ser reconhecida apenas no momento em que for provável que os benefícios econômicos fluirão para a entidade (CPC/3) e for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente (CPC/47). Havendo demonstrada incerteza ou impossibilidade no recebimento, não deve haver o reconhecimento da receita. O evento contábil deve ainda ser interpretado à luz do que dispõe o art. 43 do CTN.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2015, 2016

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Em razão da íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf nº 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ALÍQUOTA BÁSICA. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Em razão da relação de causa e efeito, devem ser estendidas ao lançamento das Contribuições as conclusões aplicadas ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no tocante à matéria fática comum e sustentada nos mesmos elementos de prova.

Regra geral, as empresas tributadas sob o Lucro Real sujeitam-se ao regime não-cumulativo das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS aplicando as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre a base de cálculo apurada.

A regra excepcional para aplicação das alíquotas favorecidas de 0,65% e 3%, respectivamente ao PIS/Pasep e COFINS, destinada às empresas estabelecidas na ZFM alcançam apenas a receita bruta auferida decorrente da venda de produção própria abrangida em projeto aprovado pela SUFRAMA.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

Na legislação do PIS/Pasep e da COFINS, não cumulativos, os insumos que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. No mesmo sentido decidiu o STJ no RESp 1.221.170/PR.

PAGAMENTOS ANTERIORES INEXISTENTES. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Valores lançados com base em receitas submetidas indevidamente a alíquota zero das Contribuições.

Inexistindo pagamentos anteriores das contribuições sobre as receitas tributadas de ofício, não há que se falar em aproveitamento para fins de reduzir o valor devido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

MULTA AGRAVADA. REQUISITOS

É necessário sopesar o dever de colaboração do contribuinte quando as informações necessárias ao lançamento solicitadas já estão em poder do Fisco. Tanto que a autoridade fiscal efetuou o lançamento com os dados em seu poder. É dizer, o agravamento da penalidade deve ser aplicado quando a conduta do sujeito passivo - não prestar esclarecimento no prazo marcado de

intimação - acarretar um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal. Ou seja, é medida aplicável nos casos em que o Fisco somente consegue apurar o valor tributável depois de afastados os óbices postos pelo sujeito passivo. Ante a relevância das informações solicitadas para o procedimento fiscal e a inércia da recorrente, devido o agravamento das multas.

MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS

A multa majorada (100%) exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa. A Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio. No caso, os documentos/elementos apurados pela fiscalização não permite afirmar sem sombra de dúvidas que a recorrente praticou uma fraude perante o Fisco. Assim, as irregularidades apuradas, as quais estão devidamente comprovadas nos autos, sujeitam-se à multa de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito: i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação à tributação da receita reclassificada para atividade não incentivada correspondente a valores repassados/creditados pela recorrente em favor dos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à tributação da receita reclassificada para atividade não incentivada correspondente a rendimentos de royalties decorrentes da permissão concedida aos fabricantes para o uso e exploração das marcas no Brasil, vencidos os Conselheiros Henrique Nimer Chamas e Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho; iii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a tributação das receitas oriundas da Venezuela não incluídas na apuração do lucro líquido e não adicionadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior (Relator) e Fernando Beltcher da Silva; designado para redigir o voto vencedor em relação à matéria o Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho; iv) por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à multa agravada, vencido o Conselheiro Jeferson Teodorovicz; v) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para afastar a multa qualificada/majorada, reduzindo-a de 150% para 75%; vi) por voto de qualidade, manter a multa isolada sobre estimativas, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Henrique Nimer Chamas e Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Henrique Nimer Chamas, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Pis/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) referentes aos anos-calendário 2014, 2015 e 2016, no montante consolidado de R\$ 2.376.527.163,47, incluídos principal, juros de mora e multas de ofício de 75%, 150% e 225%.
2. Os valores apurados de CSLL - R\$ 43.348.028,87, em 31/12/2015, e R\$ 3.250.715,87, em 31/12/2016 - foram integralmente absorvidos pelo saldo negativo apurado no ano-calendário 2015 (R\$ 62.009.810,64). Assim, o auto de infração dessa contribuição refere-se à redução de saldo negativo de CSLL a compensar (e-fls. 23-30; 172-173).
3. A seguir os fatos apurados conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) (e-fls. 57 - 187).

Redução de atividade não incentivada

4. Segundo a autoridade fiscal, a recorrente engendrou um planejamento tributário abusivo. Discorre sobre: i) o “Sistema Coca-Cola”, o produto denominado concentrado, os benefícios fiscais da Recofarma e do Sistema Coca-Cola, o funcionamento do planejamento tributário do Sistema Coca-Cola, outras vantagens fiscais do Sistema Coca-Cola, os *royalties* da Coca-Cola em outros países:

3. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO DO SISTEMA COCA-COLA NO BRASIL.

[...] a fiscalizada é controlada pela COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA, do Rio de Janeiro/RJ. Esta, por seu turno, é controlada por THE COCA-COLA EXPORT CORPORATION, sociedade constituída segundo as leis do Estado de Delaware e subsidiária de **THE COCA-COLA COMPANY**, a matriz norte-americana.

A RECOFARMA constitui peça-chave do Sistema Coca-Cola, pois produz e fornece, com exclusividade, os “concentrados” para os mercados do Brasil e de outros países sul-americanos.

[...]

3.1 O Sistema Coca-Cola.

Registre-se, de início, que THE COCA-COLA COMPANY ou suas subsidiárias brasileiras (seja a RECOFARMA, seja a COCA-COLA INDÚSTRIAS) não produzem ou comercializam qualquer tipo de refrigerante ou outra espécie de bebida na forma conhecida pelo consumidor final.

Por outro lado, a RECOFARMA é fornecedora exclusiva dos “concentrados” no Brasil e em outros países da América do Sul.

Os fabricantes (ou engarrafadores) compõem a outra parte do Sistema Coca-Cola, no qual são admitidos por meio de um contrato padrão celebrado diretamente com THE COCA-COLA COMPANY: o “**Contrato de Fabricação**”. Trata-se, pois, de um típico contrato de adesão.

Aos fabricantes incumbem as atividades de fabricar, envasar, comercializar e distribuir as bebidas na forma pronta para consumo aos atacadistas em uma determinada área geográfica.

[...]

Portanto, mesmo integrando o que se convencionou denominar Sistema Coca-Cola, a maior parte dos fabricantes brasileiros são entidades desvinculadas de THE COCA-COLA COMPANY, pois não têm vínculo societário direto com a companhia norte-americana ou suas subsidiárias brasileiras. As exceções são: a NORSA REFRIGERANTES e a REFRESCOS GUARARAPES, controladas pela SOLAR.BR (da qual a RECOFARMA tem 34% de participação); e a LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS, responsável pela produção da linha de bebidas sem gás, chás e energéticos do portfólio da Coca-Cola (produtos das marcas Matte Leão, Del Valle, Burn, Powerade, I9, Suco Mais, etc).

[...]

Um aspecto importante é que THE COCA-COLA COMPANY, embora não produza ou venda qualquer tipo de refrigerante, mantém influência e controle absolutos sobre a atividade, desde a fabricação até a comercialização da bebida.

[...]

Abstratamente, esse controle se dá por meio da propriedade das marcas comerciais e da exclusividade no fornecimento dos “concentrados”. **Objetivamente, tem-se o “Contato de Fabricação”, o qual prevê inúmeros dispositivos que evidenciam a supervisão e monitoramento constantes de todo o negócio dos fabricantes (engarrafadores) brasileiros por parte da empresa norte-americana, bem como o poder de THE COCA-COLA COMPANY fixar unilateralmente os preços e condições de venda dos “concentrados”.**

[...]

Com relação ao “**Contrato de Fabricação**”, há dois deles juntados ao presente processo, celebrados com VONPAR REFRESCOS S/A (fls. 1.788 a 1.805) e CVI REFRIGERANTES LTDA (fls. 1.806 a 1.836). Ambos foram obtidos junto aos fabricantes, **haja vista tanto a RECOFARMA quanto a COCA-COLA INDÚSTRIAS terem deixado de atender as intimações da fiscalização a respeito.**

3.2 O produto denominado “concentrado”

O que o Sistema Coca-Cola designa “concentrado” não é um produto apresentado em corpo único, mas sim um conjunto de componentes acondicionados separadamente, cada qual em sua embalagem individual, cujo conteúdo pode ser líquido ou sólido. Ou seja, são **kits** para produção de bebidas.

[...]

Sem a pretensão de exaurir o assunto (até porque é detidamente abordado no processo administrativo nº 10980.724074/2018-30¹), deve-se registrar a reiterada **classificação fiscal incorreta dos “concentrados”** no código 2106.90.10 - Ex 01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

[...]

Em razão da reclassificação fiscal dos componentes que compõem os kits fornecidos pela RECOFARMA, cada qual de forma individualizada, **não se aplica a redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS prevista no inciso VII do art. 28 da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005.**

¹ Nos autos do processo nº 11080.732817/2014-28 consta decisão final administrativa desfavorável ao contribuinte.

3.3 Os benefícios fiscais da RECOFARMA e do Sistema Coca-Cola.

A RECOFARMA é a porta de entrada do faturamento da corporação Coca-Cola **no Brasil**, pois são dela oriundos a quase totalidade dos resultados obtidos no País. **E não** sem motivo, haja vista ser essa estrutura de negócios o que lhe tem permitido usufruir de subvenções estatais e benefícios fiscais bilionários a cada ano.

[...]

Além disso, os “concentrados” fornecidos pela RECOFARMA gozam de isenção de IPI, sem prejuízo de gerar os créditos do imposto como se devido fosse (art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975). Como dito no tópico 3.2 deste Termo de Verificação, o produto foi incorretamente classificado pela fiscalizada e pelos fabricantes no código 2106.90.10 – Ex 01 da TIPI, cuja alíquota do IPI é de 20% para os períodos em questão. Dessa forma, tomando novamente apenas os ACs 2014, 2015 e 2016 como exemplo, os “concentrados” fornecidos pela RECOFARMA geraram cerca de R\$ 3,25 bilhões em créditos fictos de IPI (e, repita-se, mediante isenção do respectivo débito do imposto).

Os créditos fictos de IPI oriundos dos “concentrados” produzidos na Amazônia Ocidental têm ocasionado uma grave distorção no sistema tributário nacional, pois **gera-se** mais créditos do que o total de IPI arrecadado no setor de refrigerantes (significa dizer que, na prática, incide uma alíquota efetiva negativa do imposto). Tal conjuntura joga por terra o princípio insculpido no art. 153, § 3º, I, da Constituição Federal: **o IPI deve ser seletivo em função da essencialidade do produto** (e essencialidade certamente não é uma característica dos refrigerantes). Registre-se que os fabricantes têm utilizado os créditos fictos de IPI para, inclusive, compensar débitos de outros tributos, haja vista o disposto nos arts. 237 e 268 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI).

[...]

O que mais chama atenção, porém, é o fato de que a maior parte dessas subvenções e isenções não está a beneficiar a produção na área incentivada (região amazônica), mas sim propiciar ainda mais rentabilidade ao verdadeiro “negócio” da Coca-Cola, que é explorar as marcas comerciais do seu portfólio de produtos.

3.4 Como funciona o planejamento tributário do Sistema Coca-Cola.

[...]

Para serem admitidos no Sistema Coca-Cola, os fabricantes celebram o “Contrato de Fabricação” com THE COCA-COLA COMPANY (vide, por exemplo, fls. 1.788 a 1.836).

Por meio do “Contrato de Fabricação”, os fabricantes obrigam-se a adquirir os “concentrados” junto ao “Fornecedor Autorizado” (RECOFARMA) pagando o preço estabelecido e revisado, a qualquer tempo, a **exclusivo critério de THE COCA-COLA COMPANY. Caso o fabricante não concorde em pagar o preço definido, resta-lhe notificar THE COCA-COLA COMPANY a fim de que o contrato seja automaticamente rescindido** (vide cláusula 23, abaixo destacada).

[...]

Como contrapartida, THE COCA-COLA COMPANY **permite que os fabricantes utilizem marcas, rótulos, desenhos, recipientes e outros atributos** que dão reputação comercial aos produtos de forma supostamente “gratuita”, sem pagamento de qualquer **remuneração ou taxa de royalties** (vide cláusula 13 do “Contrato de Fabricação”, em destaque na Figura 7).

[...]

Pontue-se que, de acordo com a consultoria global Interbrand, **a marca Coca-Cola** foi considerada a quarta mais valiosa do mundo em 2017.

[...] o artifício empregado no planejamento tributário abusivo do Sistema Coca-Cola consiste basicamente em **sobrevalorizar absurdamente o preço dos “concentrados”** (preço esse que, lembre-se, é fixado e revisado a qualquer tempo a exclusivo critério de

THE COCA-COLA COMPANY – vide cláusula 23 do “Contrato de Fabricação”, em destaque na Figura 6 deste Termo de Verificação).

Para tal desiderato, **a receita da venda de produtos contabilizada pela RECOFARMA foi majorada por dois elementos que indubitavelmente não cabem no conceito de atividade econômica prioritária para o desenvolvimento regional da Amazônia** (e somente estas são as legítimas destinatárias do benefício de redução do IRPJ), quais sejam:

a) De forma dissimulada, os **royalties** decorrentes da permissão concedida aos fabricantes para uso e exploração, no Brasil, das marcas do portfólio da Coca-Cola.

[...]

b) **Contribuições financeiras da RECOFARMA para programas de marketing dos fabricantes.** Nos ACs 2014, 2015 e 2016, nada menos do que 30% da receita líquida contabilizada pela fiscalizada como venda de “concentrados” foi restituída/creditada aos fabricantes. Trata-se de um vai e vem de valores (em regra, meramente contábil), com o objetivo de ampliar as “vantagens” fiscais de ambos, RECOFARMA e fabricantes. Os detalhes desse expediente são detidamente abordados nos tópicos 3.5 e 5.2.1 do Termo de Verificação.

[...]

3.5 As outras “vantagens” fiscais do Sistema Coca-Cola.

[...] Para além das infrações tributárias, as “vantagens” fiscais a seguir detalhadas têm como resultado a concorrência desleal no mercado de refrigerantes e bebidas não alcoólicas. Pode-se afirmar que, ao celebrarem contrato simulando “gratuidade” na permissão de uso e exploração das marcas, a companhia norte-americana e os fabricantes do Sistema Coca-Cola não observaram um dos mais importantes limites à liberdade de contratar, qual seja, de ser exercida em razão e nos limites da função social do contrato (art. 421 do Código Civil).

Veja-se quais são essas outras “vantagens” fiscais.

3.5.1 Contorno dos limites e condições de dedutibilidade, para fins fiscais, das despesas com royalties.

Os arts. 353 e 355 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) impõem limites e condições de dedutibilidade, para fins fiscais, das despesas com *royalties*. Por exemplo: sem prejuízo de outras limitações referidas no art. 353 do RIR/1999, os *royalties* só podem ser deduzidos como despesa operacional até um limite máximo da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

[...]

Tais limites, que levam em conta o grau de essencialidade, estão definidos na Portaria MF nº 436/1958. No caso de *royalties* devidos pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, o limite máximo de dedução é de 1% (um por cento) da receita líquida de venda do produto fabricado ou vendido.

Portanto, a dissimulação dos *royalties* interessa também aos fabricantes do Sistema Coca-Cola (são eles que utilizam as marcas de forma supostamente “gratuita”), pois assim contornam os limites e condições de dedutibilidade das despesas dessa espécie previstas na legislação brasileira.

3.5.2 Redução das alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS.

Para fins de apuração do PIS/Pasep e da COFINS, a RECOFARMA submeteu as receitas decorrentes da venda dos “concentrados” à alíquota zero prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004.

Entretanto, como visto no tópico 3.2 deste Termo de Verificação, a reclassificação fiscal dos componentes que compõem os kits fornecidos pela RECOFARMA, cada qual de forma individualizada, acarreta, por si só, a inaplicabilidade da alíquota zero.

Não obstante, tendo em vista a fiscalizada ser pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, impende ainda observar o campo de incidência das alíquotas

reduzidas das contribuições, *ex vi* do art. 2º, § 4º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002, e do art. 2º, § 5º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003, ambos incluídos pela Lei nº 10.996/2004.

[...]

Como pode-se ver nos destaques acima, as alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da COFINS (de 0,65% e 3%, respectivamente) aplicam-se tão somente à receita decorrente da venda de produção própria.

Os *royalties*, porém, são rendimentos de espécie distinta, pois não configuram pagamento pela venda de bens. Com efeito, segundo a dicção do art. 22 da Lei nº 4.506/1964, os *royalties* são rendimentos decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tal como marcas comerciais.

Portanto, a dissimulação dos *royalties* interessa, nesse caso, à RECOFARMA, pois rendimentos dessa natureza devem se sujeitar às alíquotas de PIS/Pasep e a COFINS ordinariamente estabelecidas em lei, de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

3.5.3 Aumento dos créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes.

Como visto no tópico 3.3 deste Termo de Verificação, outro dos benefícios fiscais concedidos à RECOFARMA consiste na isenção de IPI incidente sobre a venda dos “concentrados”, sem prejuízo de gerar os créditos do imposto como se devido fosse.

Contudo, há de se observar que a benesse é restrita aos “*produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional*”, o que certamente não contempla *royalties* decorrentes da cessão de marcas comerciais de refrigerantes.

Eis o que dispõe o Decreto-lei nº 1.435/1975, fundamento legal do qual vale-se a RECOFARMA para a isenção:

Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados **os produtos** elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção **regional, exclusive as de origem pecuária**, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

[...]

Então, mais uma vez, a dissimulação dos *royalties* tem grande valia fiscal para o Sistema Coca-Cola, pois somente assim poderia se ter a pretensão de gerar créditos de IPI fictos (ou seja, com isenção dos respectivos débitos) a partir dessa espécie de despesa.

O mesmo pode-se afirmar, e até com mais gravidade, acerca da parcela de sobrevalorização dos “concentrados” operacionalizada mediante o vai e vem de valores atribuído às “**colaborações financeiras**” da RECOFARMA **para os programas de marketing dos fabricantes. Nada menos do que 30% da receita líquida contabilizada pela fiscalizada como venda dos “concentrados” foi restituída/creditada aos fabricantes sob tal justificativa.** Ou seja, a grosso modo, a RECOFARMA fatura os “concentrados” com um “adicional” de 43% no preço para simplesmente devolvê-lo aos fabricantes depois.

As “**colaborações financeiras**” repassadas pela RECOFARMA aos fabricantes atingiram a cifra de R\$ 4,75 bilhões nos ACs 2014, 2015 e 2016. Note-se que apenas em decorrência desse “adicional” do preço foram gerados mais R\$ 950 milhões em créditos fictos de IPI (= 20% x R\$ 4,75 bilhões)²⁷, os quais têm sido aproveitados pelos fabricantes para, inclusive, compensar débitos de outros tributos, haja vista o disposto nos arts. 237 e 268 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI).

Como todos integrantes do Sistema Coca-Cola são tributados pelo lucro real, o “adicional” dos preços dos “concentrados” (posteriormente restituído/creditado) não causa impactos nos tributos incidentes sobre o lucro, seja da RECOFARMA, seja dos fabricantes, haja vista receitas e despesas (e vice-versa) equivalerem-se.

O “adicional” dos preços também não repercute na contribuição para o PIS/Pasep e na COFINS, pois a RECOFARMA adota classificação fiscal sujeita à alíquota zero das

contribuições (vide tópico 3.2). Já os fabricantes não submetem as supostas “**colaborações financeiras**” recebidas à incidência do PIS/Pasep e da COFINS **porque as consideram reembolso de despesas**.

[...]

Quanto à irregularidade dos créditos fictos de IPI na aquisição dos “concentrados”, há reiteradas e recentes decisões do CARF² proferidas em desfavor de fabricantes do Sistema Coca-Cola. Afora as questões da dissimulação dos *royalties* e da sobrevalorização do preço dos “concentrados” (temas que sequer foram objeto de fiscalização naqueles processos), as decisões do CARF levaram em consideração os seguintes fatos: (a) os “**concentrados**” **não são produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional**; e (b) a **classificação fiscal incorreta**. Como exemplo:

ZFM. INSUMOS. CRÉDITO FICTO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75. ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI. No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”, aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental. Não se tratando os insumos de matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional, não há direito ao creditamento ficto.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

[...]

3.6 Os *royalties* da Coca-Cola em outros países (três casos concretos).

Por se tratar de problemática de amplitude internacional, vale fazer o registro acerca de três casos práticos e as abordagens adotadas pelas administrações tributárias dos **Estados Unidos, Espanha e Israel** acerca do planejamento tributário que envolve os *royalties* da Coca-Cola.

3.6.1 O Fisco dos Estados Unidos e os *royalties* da Coca-Cola.

Nos Estados Unidos, THE COCA-COLA COMPANY foi atuada em setembro de 2015 pelo *Internal Revenue Service* (IRS), o fisco norte-americano, em US\$ 3,305 bilhões, acrescidos de juros, relativamente aos exercícios de 2007 a 2009.

A lide gravita em torno de como THE COCA-COLA COMPANY deve alocar os rendimentos obtidos em outros sete países, dentre os quais o Brasil: (a) se como lucros das subsidiárias locais (posição defendida pela atuada); ou (b) se como *royalties* a serem reconhecidos pela matriz norte-americana em razão do uso e exploração das marcas nesses países (posição defendida pelo fisco norte-americano).

[...]

A autuação foi impugnada por THE COCA-COLA COMPANY (a versão em inglês está acostada às fls. 1.888 a 1.922; a tradução juramentada encontra-se às fls. 1.923 a 1.942). O processo atualmente tramita perante a *United States Tax Court* (*Docket* nº 31183-15).

[...]

² Acórdãos nº: 3402-003.799, 9303-007.868, 3402-003.800, 9303-007.869, 3402-003.801, 9303-008.195, 3402-003.802, 9303-007.870, 3402-003.803, 3402-002.932, 9303-007.537 e 3402-004.827.

Ainda na impugnação (item 5.d – fls. 1.931/1.932), **THE COCA-COLA COMPANY argumenta que, para os períodos em questão (2007 a 2009), já havia reconhecido o recebimento de US\$ 6 bilhões em receitas atribuídas a intangíveis** oriundos especificamente dos países citados na autuação (**Brasil**, México, Irlanda, Egito, Chile, Costa Rica e Suazilândia) **com base em um ‘acordo’ firmado com o IRS em 1996** (o “Acordo de Encerramento” ou “The 1996 Closing Agreement”).

[...]

Especificamente no caso do licenciado brasileiro, o ajuste adicional de *royalties* imputado pelo IRS foi de US\$ 1,768 bilhão (vide item 4.a.3 da impugnação, já transcrito).

Conclusão: perante o fisco norte-americano, THE COCA-COLA COMPANY reconhece uma significativa receita de royalties oriunda do Brasil com base no Acordo firmado em 1996. Porém, o IRS considerou insuficiente os royalties informados pela Companhia e acresceu, de ofício, US\$ 1,768 bilhão para os exercícios de 2007 a 2009.

Conforme noticiado, o Acordo de 1996 foi consistentemente seguido por THE COCA-COLA COMPANY nos vinte anos subsequentes. **Portanto, até pelos menos 2015, a Companhia seguiu reconhecendo, nos Estados Unidos, o recebimento de royalties provenientes do Brasil.**

Já perante o fisco brasileiro, em comportamento diametralmente oposto, a aparência dada às transações realizadas entre THE COCA-COLA COMPANY e sua licenciada local, a COCA-COLA INDÚSTRIAS, é de que não haveria qualquer valor atribuível a *royalties*.

Importante esclarecer que este procedimento fiscal é conclusivo no sentido de que **as remessas feitas pela COCA-COLA INDÚSTRIAS à matriz são, de fato, lucros**. Ou seja, a questão de fundo do processo norte-americano nada tem a ver com a natureza qualitativa das remessas feitas à matriz. **O que de lá se extrai, de forma inconteste, é que os royalties existem. Porém, entende o fisco brasileiro que foram pagos pelos fabricantes à RECOFARMA, ainda que dissimuladamente, por meio transações comerciais nacionais** e, por isso, devem ser aqui tributados (vide tópicos 4.1 e 4.2 deste Termo de Verificação).

Trata-se de fenômeno recorrente no Direito Tributário Internacional, a requalificação de rendimentos, do qual podem resultar “[...] *conflitos de qualificação, positivos ou negativos, os quais conduzem, respectivamente, à dupla tributação (cúmulo) ou à ausência de tributação (vácuo)*”.

Outro dado que interessaria do processo norte-americano é **o aspecto quantitativo dos royalties no tocante à operação brasileira**. Isso porque, à míngua de dados concretos a respeito, faz-se necessário o **arbitramento desses rendimentos** com base no previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional.

3.6.2 O Fisco da Espanha e o Sistema Coca-Cola.

[...]

A dissimulação dos *royalties* resultou em autuação em desfavor do então fabricante licenciado COMPAÑIA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS SA acerca de retenções do *Impuesto sobre la Renta de no Residentes* dos exercícios de 2005, 2006 e 2007. Isso porque, na Espanha, as receitas de um não-residente geradas pelo licenciamento do uso de marcas eram tributadas à alíquota de 25% (em 2005 e 2006) e 24% (em 2007). Nesse caso, o fornecedor do concentrado estava sediado na Irlanda.

A autuação fiscal data de novembro/2011 e o procedimento foi levado à apreciação do Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

A decisão do TEAC (*Resolución* nº 02296/2012, de 03/10/2013 – fls. 1.945 a 1.965) descreve o caso com grande similaridade ao planejamento tributário abusivo aplicado no Brasil. Às fls. 1.966 a 2.072 está acosta a tradução juramentada da *Resolución* nº 02296/2012. A seguir, transcreve-se excertos da mesma, incluindo a identificação de

empresas e marcas omitidas no documento disponível para consulta pública ao site do TEAC.

[...]

Ao analisar o mérito da matéria, a *Resolución* nº 02296/2012 concluiu serem improcedentes as alegações a respeito da suposta gratuidade na cessão das marcas apresentadas pela demandante, a COMPAÑIA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS (ou “CASBEGA”), fabricante licenciada pela Coca-Cola na Espanha.

[...]

Em seguida, a *Resolución* nº 02296/2012 descreve a metodologia e os critérios adotados pela fiscalização espanhola para a quantificação dos *royalties* e avalia a validade das provas utilizadas pela fiscalização na determinação dos valores à luz de alguns precedentes daquele Tribunal, acabando por anular a autuação em razão do reconhecimento do estado de “indefensabilidade” arguido pela recorrente.

[...]

Foi promovido, então, um recurso extraordinário de alçada para unificação de critério abarcando, inclusive, a precitada *Resolución* nº 02296/2012. Trata-se da *Resolución* nº 07574/2015, cuja recente decisão proferida em 04/04/2017 (fls. 2.150 a 2.213) resultou na revisão das conclusões acerca da validade das provas utilizadas naquele outro processo (vide detalhe na Figura 14 abaixo).

[...]

Sem adentrar nos desdobramentos dessas decisões do tribunal administrativo, há dois fatos incontestes sobre o caso espanhol: 1º) há grande similaridade com o planejamento tributário posto em prática pelo Sistema Coca-Cola no Brasil; e 2º) os *royalties* devidos pela cessão de uso das marcas Coca-Cola foram dissimuladamente incluídos nos preços dos “concentrados” fornecidos ao fabricante (engarrafador) local.

3.6.3 Em Israel, a Autoridade Tributária questiona: comprando “concentrados” ou pagando *royalties*?

[...]

Nesse caso, a fiscalização teve por objeto a CENTRAL BOTTLING COMPANY, fabricante licenciado da Coca-Cola em Israel, do que resultou a exigência de 154 milhões de shekels (cerca de 44 milhões de dólares norte-americanos) referentes aos exercícios 2010 e 2011.

Tal como na Espanha, a Autoridade Tributária de Israel considera que os pagamentos realizados pelo fabricante local a uma subsidiária irlandesa da Coca-Cola (produtora do “concentrado”) na verdade são *royalties*.

[...]

Percebe-se, mais uma vez, a grande similaridade entre o caso israelense recentemente divulgado e o planejamento tributário abusivo posto em prática pelo Sistema Coca-Cola no Brasil. Com a peculiaridade de que, por aqui, há um regime fiscal notadamente privilegiado dentro do próprio País.

5. Na sequência, a autoridade fiscal discorre sobre os aspectos que devem ser observados em relação à tributação dos *royalties* do sistema Coca-Cola no Brasil; afasta a hipótese de bitributação em relação aos Estados Unidos; assenta que as receitas de *royalties* devem ser imputadas à Recofarma e analisa as respectivas implicações tributárias no sentido de que deve ser revista a parcela do lucro da exploração submetido à redução de 75% do IRPJ e adicionais, nos seguintes termos:

4.3 Implicações tributárias do reconhecimento dos *royalties* como receita da RECOFARMA.

[...]

Deve, então, ser revista a parcela do lucro da exploração submetida à redução de 75% do IRPJ e adicionais. **Isso decorre do fato de o benefício a que fez jus a RECOFARMA somente alcançar o resultado da atividade incentivada, não sendo lícito que se estenda sobre resultados de outras atividades não selecionadas pela lei como prioritárias para o desenvolvimento regional, mormente quando se imprime ao caso a interpretação literal, restritiva, em conformidade com o art. 111 do Código Tributário Nacional.**

Ademais, **sobre os rendimentos de royalties passam a incidir o PIS/Pasep e a COFINS nas alíquotas ordinariamente estabelecidas em lei, de 1,65% e 7,6%, respectivamente, não mais se aplicando: (i) a redução a zero de que trata a Lei nº 10.865/2004, art. 28, VII, incluído pela Lei nº 11.196/2005; ou (ii) as alíquotas diferenciadas previstas no art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833/2003, ambos na redação dada pela Lei nº 10.996/2004.**

Frise-se bem que as providências fiscais aqui descritas não acarretam o reconhecimento de uma receita adicional à RECOFARMA, mas apenas a reclassificação de parte dela (de: receita de venda dos “concentrados”; para: rendimentos de royalties).

Tampouco há que se falar em “alteração de critério jurídico”, um insidioso argumento repetidamente utilizado pela fiscalizada noutros processos.

Isso porque o crédito tributário anteriormente constituído (PIS/Pasep e COFINS de janeiro/2010 a dezembro/2013), objeto do processo nº 11080.732817/2014-28, abordou as infrações cometidas pela RECOFARMA exclusivamente sob a ótica da classificação fiscal **incorreta dos “concentrados”** (veja-se o respectivo acórdão proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, já transcrito no tópico 3.2 deste Termo de Verificação).

Trata-se, pois, de procedimento de fiscalização antecedente e distinto (TDPF nº 0220100.2011.00445-0), no qual sequer se cogitou do aspecto qualitativo das receitas auferidas pela RECOFARMA.

Por tudo que foi exposto, o quadro a seguir resume as implicações tributárias no IRPJ, PIS/Pasep e COFINS, tributos dos quais se cuida no presente procedimento de fiscalização³.

		Atividade incentivada?	Alíquota do PIS/Pasep	Alíquota da COFINS
ANTES DA FISCALIZAÇÃO	Receita da venda dos “concentrados”	SIM	0%	0%
DEPOIS DA FISCALIZAÇÃO	Receita da venda dos kits para fabricação de refrigerantes	SIM	0,65% ⁸²	3% ⁸²
	Receita da RECOFARMA posteriormente restituída/creditada aos fabricantes a título de “colaboração financeira”	NÃO		
	Receita de <i>royalties</i> pela cessão das marcas	NÃO	1,65%	7,6%

³ Reprodução da nota nº 82 inserta no quadro acima: "Crédito tributário constituído no processo administrativo nº 10980.724074/2018-30. Em razão da reclassificação fiscal dos kits de componentes para elaboração de refrigerantes, não se aplica a redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS de que trata o art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004; mas sim as alíquotas diferenciadas de 0,65% e 3% previstas no art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833/2003, ambos na redação dada pela Lei nº 10.996/2004".

Discorre sobre a legislação que versa sobre a redução de 75% do IRPJ e adicional calculado sobre o lucro da exploração, delimita a atividade incentivada da recorrente e detalha as atividades não incentivadas da Recofarma.

5. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DO IRPJ. RECEITA DE ATIVIDADE NÃO INCENTIVADA.

[...]

5.1 Delimitação da atividade incentivada da RECOFARMA.

[...]

5.2 Atividades NÃO incentivadas.

Como visto, no caso da RECOFARMA, as **atividades incentivadas são aquelas exclusivamente relacionadas com a indústria da transformação.**

Portanto, **para fins de cálculo da redução do imposto, devem ser reclassificadas tanto os royalties havidos pela exploração de marcas comerciais quanto as receitas contabilizadas e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing.**

Significa dizer que, utilizando a terminologia do registro N600 das ECFs (demonstração do lucro da exploração), **parte da “receita líquida da atividade com redução de 75%” deve ser reenquadrada como “receita líquida das demais atividades”.** **Reprise-se que não se trata de glosar despesa ou atribuir receita adicional à RECOFARMA, mas apenas realocar parte desta.**

Consequentemente, a proporção entre receita líquida incentivada e receita líquida total será menor e, da mesma forma, menor a fração do lucro da exploração beneficiada com a redução do imposto.

Assim, a questão seguinte a ser enfrentada neste procedimento fiscal é a valoração das duas parcelas indevidamente incluídas entre as receitas das atividades incentivadas.

[...]

As disposições normativas supracitadas, que impõem à fiscalizada o dever de destacar a parte das receitas não incentivadas, não têm sido cumpridas. Até porque deliberadamente utilizava-se o artifício de contabilizar as receitas auferidas com os “concentrados” como se apenas vendas do produto fossem, sempre com o objetivo de alargar o valor final da redução do imposto para além do que a legislação incentivadora permite.

Foi dessa forma que, nos ACs 2014, 2015 e 2016, a RECOFARMA chegou a patamares superiores a 99% de receita líquida incentivada em relação à receita líquida total, valores que esses que devem ser revistos, de ofício, pela fiscalização.

6. Na sequência, mediante análise dos “Contratos de Fabricação” celebrados com os fabricantes que versa sobre ações de publicidade, marketing e promoção dos produtos e marcas Coca-Cola, a autoridade fiscal constata que o ônus das campanhas publicitárias e demais ações de marketing é tripartido da seguinte forma:

Parte “A”: as **ações de marketing** que têm como finalidade imediata incrementar as vendas das bebidas são **suportadas pelos fabricantes**, cada qual no âmbito do respectivo “território” de atuação;

Parte “B”: **valores repassados/creditados pela RECOFARMA aos fabricantes** a título de **contribuição financeira para seus programas de marketing** (sic), como suposto complemento da Parte “A”; e

Parte “C”: Independentemente dos fabricantes, a **RECOFARMA arca com atividades de publicidade e promoção institucional da Coca-Cola e suas marcas.**

7. Com base nas despesas acima, conforme será analisado em detalhe no voto,

identificou as seguintes receitas não incentivadas:

5.2.1 **Receitas não incentivadas** – 1ª parte: receitas contabilizadas e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de “**contribuições financeiras para programas de marketing**”.

5.2.2 **Receitas não incentivadas** – 2ª parte: **rendimentos de royalties** decorrentes da cessão de uso das marcas do portfólio Coca-Cola concedida aos fabricantes.

8. Em seguida reclassificou a “*Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%*”; para “*Receita Líquida das Demais Atividades*” (receita líquida da atividade não incentivada), efetuou o recálculo da redução do IRPJ e apurou o Pis/Pasep e Confins incidentes sobre os *royalties*.

9. Em razão dos fatos elencados neste tópico a fiscalização lavrou os seguintes autos de infração:

IRPJ

INFRAÇÃO: REDUÇÃO - ATIVIDADES NÃO INCENTIVADAS

Determinação incorreta da parcela do lucro da exploração beneficiada com a redução de 75% do IRPJ e adicionais, haja vista, em seu cálculo, **terem sido incluídas receitas de atividades NÃO incentivadas**.

- Parcela da receita reclassificada para atividade NÃO incentivada correspondente a **valores repassados/creditados pela fiscalizada em favor dos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing**.

No ano-calendário 2014, a infração foi cominada com **multa agravada e qualificada** na forma prevista no art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Nos anos-calendário 2015 e 2016, foi aplicada **multa qualificada** na forma prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

- Parcela da receita reclassificada para atividade NÃO incentivada correspondente a **rendimentos de royalties decorrentes da permissão concedida aos fabricantes para o uso e exploração das marcas no Brasil**.

Infração cominada com **multa agravada e qualificada** na forma prevista no art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

PIS/PASEP, COFINS

Incidência da contribuição para o **PIS/Pasep** à alíquota de 1,65% sobre as receitas de royalties. [...] Incidência da **COFINS** à alíquota de 7,6% sobre as receitas de **royalties**.

Infração cominada com **multa agravada e qualificada** na forma prevista no art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Adições não computadas na apuração do lucro real

10. A fiscalização apurou que as receitas “canceladas” (estornadas) pela Recofarma nos anos-calendário 2015 e 2016 na conta de resultado “0305101003 - DEDUÇÃO DE VENDAS - PROJETO MAI” devem ser adicionadas na apuração do lucro real e da base de

cálculo da CSLL. Em decorrência, lavrou os seguintes autos de infração:

IRPJ / CSLL

INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL / NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Receitas não incluídas na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devem ser computadas na determinação do lucro real / da base de cálculo da CSLL.

11. Por fim, a fiscalização efetuou o lançamento de multas isoladas em razão do recolhimento a menor das estimativas mensais do IRPJ.

Em impugnação, a Recofarma alegou, em síntese, violação do devido processo legal ao argumento vício no depoimento utilizado pelo Fisco de ex-funcionário da engarrafadora CVI Refrigerantes Ltda.. No mérito, apresentou argumentos contra a majoração indevida das receitas incentivadas que se submetem à redução de 75% do IRPJ e contra a reclassificação dos royalties. Em relação às multas, defendeu a impropriedade do agravamento e da qualificadora.

12. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE INEXISTENTE.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos ou decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Carece de fundamento a alegação de cerceamento do direito de defesa, na medida em que, tanto na fase fiscalizatória (procedimental), regida pelo princípio inquisitório, quanto na fase impugnatória (processual), ocasião em que foi inaugurado o litígio, o contribuinte teve ampla oportunidade de apresentar documentos, esclarecimentos e exercer o seu direito de defesa.

INSTRUÇÃO PROCESSUAL.

Não prejudica a instrução processual nem configura cerceamento do direito de defesa a falta de juntada de elementos dispensáveis para a comprovação do ilícito.

PROCEDIMENTOS FISCAIS. COLETA DE INFORMAÇÕES, DADOS, DOCUMENTOS, ESCLARECIMENTOS.

Para determinar o crédito tributário e verificar a ocorrência de infrações à legislação tributária, a investigação fiscal colherá dados, informações e indícios, com base no exame de livros e documentos, na escrituração contábil, ou qualquer outro elemento de prova admitido em lei, bem como em informações ou esclarecimentos do sujeito passivo ou de terceiros que possam, de qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a fiscalização do imposto.

DENÚNCIA, PROVA OU MATERIAL INDICIÁRIO. INFORMAÇÕES PRESTADAS POR TERCEIROS

Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais da Receita federal do Brasil, no interesse da Administração Tributária, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante.

A denúncia formalizada por escrito, por autor devidamente identificado, contendo descrição dos fatos e elementos que permitam determinar a infração e o infrator, pode configurar prova do ilícito, ou pode servir de indício a ser confrontado com documentos e outros elementos no aprofundamento da investigação fiscal.

DEPOIMENTO. COMPETÊNCIA.

A Autoridade Tributária é competente para execução de todos os procedimentos previstos em lei necessários à constituição do crédito tributário

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

LUCRO REAL. RECEITAS DE VENDAS. LUCRO LÍQUIDO. DEDUÇÃO INDEVIDA. ADIÇÃO.

Receitas auferidas em vendas, deduzidas sem amparo legal na apuração do lucro líquido, devem ser computadas na determinação do Lucro Real, para fins de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO - PTA. SONEGAÇÃO, FRAUDE, CONLUIO. PRECIFICAÇÃO ARTIFICIOSA. NATUREZA DAS RECEITAS. DISSIMULAÇÃO. VANTAGEM TRIBUTÁRIA INDEVIDA.

Considera-se abusivo o planejamento tributário que oculta a efetiva natureza das receitas auferidas de forma a obter vantagem tributária indevida. Os procedimentos para dissimular e ocultar a real essência econômica do fato gerador tributário não podem ser oponíveis ao Fisco.

O planejamento tributário abusivo que, através de precificação, oculta receitas não relacionadas à venda da produção industrial em prol de promover vantagens tributárias indevidas ao conjunto de empresas envolvidas no complexo econômico, não se torna lícito por força do tempo.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. REDUÇÃO DE 75% DO IRPJ. RECEITAS. REQUALIFICAÇÃO. ATIVIDADES NÃO INCENTIVADAS.

A redução do imposto de renda em razão de incentivo fiscal calculado com base no lucro da exploração abrange apenas as receitas da atividade incentivada expressamente consignadas no Ato Declaratório Executivo concessivo do benefício e Resolução expedida pelo Conselho de Administração da Suframa (produção de concentrado para bebidas não alcoólicas).

As demais receitas, ainda que se enquadrem como operacionais, não integram a base de cálculo do incentivo.

RECEITAS DE ROYALTIES. LIMITE INEXISTENTE.

Não se confunde o limite de dedutibilidade das despesas com royalties com o montante auferido no mercado interno das receitas dessa mesma natureza.

PREÇO. ARBITRAMENTO.

Sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, o valor dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos poderá ser arbitrado pela autoridade lançadora.

LUCRO REAL. OPÇÃO PELA APURAÇÃO ANUAL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS.

É devida a multa isolada sobre o valor do recolhimento a menor de estimativas mensais frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável, independentemente do resultado do exercício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016

MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em razão da relação de causa e efeito, devem ser estendidas ao lançamento da CSLL as conclusões aplicadas ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no tocante à matéria fática comum e sustentada nos mesmos elementos de prova. Receitas auferidas em vendas, não incluídas na apuração do lucro líquido, devem ser computadas na determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

ALÍQUOTA BÁSICA. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Em razão da relação de causa e efeito, devem ser estendidas ao lançamento das Contribuições as conclusões aplicadas ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no tocante à matéria fática comum e sustentada nos mesmos elementos de prova.

Regra geral, as empresas tributadas sob o Lucro Real sujeitam-se ao regime não-cumulativo das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS aplicando as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre a base de cálculo apurada.

A regra excepcional para aplicação das alíquotas favorecidas de 0,65% e 3%, respectivamente ao PIS/Pasep e COFINS, destinada às empresas estabelecidas na ZFM alcançam apenas a receita bruta auferida decorrente da venda de produção própria abrangida em projeto aprovado pela SUFRAMA.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

Na legislação do PIS/Pasep e da COFINS, não cumulativos, os insumos que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. No mesmo sentido decidiu o STJ no RESp 1.221.170/PR.

PAGAMENTOS ANTERIORES INEXISTENTES. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Valores lançados com base em receitas submetidas indevidamente a alíquota zero das Contribuições.

Inexistindo pagamentos anteriores das contribuições sobre as receitas tributadas de ofício, não há que se falar em aproveitamento para fins de reduzir o valor devido.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

MULTA QUALIFICADA

Nos casos de lançamento de ofício, na presença de Planejamento Tributário Abusivo, deve ser aplicada a multa qualificada (percentual duplicado), relacionada às condutas tipificadas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, sobre a totalidade ou diferença do tributo devido, quando comprovado o evidente intuito de dolo, fraude ou simulação.

MULTA AGRAVADA

O fato de a Autoridade Fiscal haver encontrado outros meios de prova ante o não atendimento satisfatório das intimações, pelo contribuinte, não elide o agravamento (no percentual de 50%) da multa aplicada. A não apresentação deliberada dos esclarecimentos solicitados pela Autoridade Tributária é conduta típica do sujeito passivo que implica o agravamento da multa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

NORMAS COMPLEMENTARES. JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. OPINIÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais sem lei que lhes atribua eficácia vinculante, somente se aplicam às partes envolvidas no litígio a que se referem, servindo, assim como a doutrina, tão somente como fonte, ainda que valiosa, de consulta.

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. CRITÉRIO JURÍDICO. MODIFICAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A ausência de autuações anteriores não impede o lançamento de tributo devido dentro do prazo decadencial do direito da Fazenda Pública; não havendo que se falar em modificação de critério jurídico.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

13. Cientificada da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário com as alegações a seguir, as quais serão analisadas em detalhe no voto.

i) Faz inicialmente uma resenha dos fatos e discorre sobre a importância da Zona Franca de Manaus, como funciona o Sistema Coca-Cola em nível global e os argumentos e premissas da fiscalização que ensejaram os lançamentos;

ii) o preço de incidência e os incentivos financeiros servem a dois objetivos distintos: o preço de incidência visa a aumentar receitas líquidas; os incentivos financeiros se prestam a aumentar o volume de venda de unidades de mercadorias. Portanto, não há elo entre o cálculo do concentrado com base no preço de incidência e o cálculo do incentivo financeiro no bojo do contrato de incentivo;

iii) Os contratos firmados com os engarrafadores/distribuidores são de distribuição e a legislação brasileira outorga a distribuidores tal direito isento de encargo financeiro (royalties); o único uso adquirido pelos engarrafadores/distribuidores das marcas é aquele gratuitamente cedido para a finalidade de distribuição dos produtos; acosta aos autos parecer jurídico sobre propriedade intelectual de Luiz Leonardos & Advogados;

iv) o preço de um bem não pode ser artificialmente separado, considerando-se o simples fato de que a mercadoria carrega o valor da marca ou de qualquer outra propriedade intelectual, correndo o risco de desconsiderar a realidade econômica baseada em presunções legais distorcidas, violando a regra estabelecida no artigo 110 do Código Tributário Nacional;

v) a recorrente almeja se beneficiar da construção da marca por meio de aumentos de vendas e de margens de lucros, autorizando, para tanto, os distribuidores a utilizarem a marca na revenda de mercadorias. Esse é o arranjo típico entre fabricantes e distribuidores;

vi) o fato de a Recofarma ser o fornecedor exclusivo de concentrado garante ainda mais motivos para promover a marca em comparação com um regime não exclusivo, uma vez que a Recofarma é a única beneficiária do aumento das vendas como resultado da promoção das marcas;

vii) subsidiariamente: ainda que se admita a reclassificação de parte da receita da venda de concentrado como *royalties*: a) necessário reconhecer que esses *royalties* estão associados à “*indústria da transformação de bebidas*” que faz jus ao incentivo fiscal previsto na Medida Provisória nº 2.199-14/2001 e no Decreto nº 4.212/2002; b) o argumento do Fisco não se sustenta,

ante o descumprimento do art. 557 do RIR/1999, que determina a segregação de receitas e despesas decorrentes destas atividades daquelas receitas e despesas decorrentes da atividade incentivada, porquanto o Fisco segregou somente as receitas de *royalties* auferidas pela recorrente;

viii) subsidiariamente: efetuada a segregação das receitas de *royalties* das demais receitas incentivadas e das despesas de publicidade das demais despesas necessárias em apuração apartada, verifica-se efeito neutro. Isso porque, de acordo com a teoria do fisco, as receitas de *royalties* e as despesas de publicidade são de mesmo montante e, por consequência, o confronto dessas duas grandezas revelará resultado não incentivado de valor zero;

ix) subsidiariamente: excesso no arbitramento dos *royalties*; necessidade de desconto dos valores já pagos a título de PIS/COFINS;

x) inexistência de suposto planejamento tributário;

xi) inadequação da reclassificação das receitas relacionadas aos incentivos comerciais aos programas de marketing dos engarrafadores;

xii) nulidade de parte do auto de infração no tocante à reclassificação de receitas em decorrência de vícios no depoimento utilizado pela fiscalização;

xiii) impossibilidade de inclusão de valores que não são considerados “receita” na apuração do lucro líquido;

xiv) improcedência da acusação fiscal quanto ao suposto reconhecimento de *royalties* pela TCCC e pela Recorrente;

xv) improcedência do agravamento e da qualificação das multas; bem como impossibilidade de a penalidade ultrapassar a pessoa do acusado;

xvi) impossibilidade da concomitância entre a multa de ofício e da multa isolada por falta de estimativa;

xvii) por fim, requer o provimento do recurso voluntário antes as alegações acima.

14. Parecer contábil emitido pelos Professores Eliseu Martins e Vinícius Martins alinha-se aos argumentos da recorrente.

15. Em contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional requer seja negado provimento ao recurso voluntário.

16. É o relatório.

Fl. 21 do Acórdão n.º 1004-000.144 - 1ª Sejul/4ª Turma Extraordinária
Processo nº 10980.724073/2018-95

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

17. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade; portanto, dele conheço.

Preliminar de Nulidade do auto de infração

18. Aduz a recorrente que *“uma das evidências que levou a fiscalização a concluir que a Recofarma teria aumentado artificialmente o preço do concentrado por meio de uma fraude foi o depoimento dado pelo Sr. Junior Cleber Altermann à Polícia Federal, posteriormente complementado em depoimento dado diretamente à RFB”*.

19. Observa que *“tal documento não consta dos autos do processo, somente existindo, às fls. 2.252, uma “representação fiscal” que faz um suposto resumo do depoimento, o que constitui inegável cerceamento do contraditório, não sendo dada à Recorrente a oportunidade de contraditar a testemunha”*. Salienta ainda que a *“coleta do depoimento não foi feita por pessoa isenta, mas pelos próprios auditores fiscais. E o contribuinte não tomou conhecimento da sua realização, ainda que esta tenha ocorrido após o início da ação fiscal. [...] é de se perceber a total ausência de credibilidade do depoimento, razão pela qual, subsidiariamente, a prova deve ser inteiramente desconsiderada”*.

20. A seguir a narrativa dos fatos pela fiscalização (e-fls. 132):

[...] foi recebida representação oriunda da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS (fl. 2.252), na qual são relatadas irregularidades associadas à simulação de despesas no âmbito do Sistema Coca-Cola.

A representação teve origem na Notícia de Fato nº 1.29.008.000349/2017-54, autuada pela Procuradoria da República Polo Santa Maria/Santiago/RS94, cujo objeto é apurar a autoria e a materialidade de suposto(s) crimes(s) contra a ordem tributária, inclusive (mas não somente) o “suposto benefício irregular de incentivos/subsídios referentes ao IPI, com a simulação de despesas inexistentes, evitando a tributação de impostos federais”. No que interessa a este procedimento fiscal, tem-se o seguinte:

[...] Conforme relatado na Notícia de Fato, esta foi autuada em razão de **procedimento instaurado perante o Departamento da Polícia Federal de Santa Maria/RS a partir de depoimento do Sr. Junior Cleber Altermann**, o qual relatou a existência de diversas irregularidades tributárias envolvendo a empresa CVI Refrigerantes Ltda, CNPJ 72.114.994/0001-88.

Cabe destacar que **Junior Cleber Altermann informou que exerceu a função de coordenador financeiro na CVI Refrigerantes Ltda no período de março de 2002 a maio de 2014.**

Assim, verificou-se que **integra a Notícia de Fato nº 1.29.008.000349/2017-54 documento denominado “Encontro de Contas CVI x CCIL”, apresentado pelo depoente Junior Cleber Altermann, o qual descreve suposta operação mediante a qual a representada Recofarma Indústria do Amazonas Ltda repassaria mensalmente às franquias Coca-Cola no Brasil parte de benefício fiscal (isenção) referente ao IPI, sem a emissão de Nota Fiscal, apenas mediante planilha com a composição dos valores.** Relata ainda que o valor

repassado mensalmente à CVI Refrigerantes Ltda estaria entre 1 e 3 milhões de reais. [...]

O documento designado “**Encontro de Contas CVI x CCIL**”, juntado às fls. 2.255 a 2.267 deste processo administrativo, acompanhou Termo de Depoimento prestado à Delegacia da Polícia Federal em Santa Maria/RS por Júnior Cleber Altermann, CPF 958.264.320-04, o qual se apresentou como coordenador financeiro da CVI REFRIGERANTES LTDA (fabricante do Sistema Coca-Cola estabelecido em Santa Maria/RS) no período de março/2002 a maio/2014.

Relata o denunciante (fl. 2.255):

A CVI é uma franquiada Coca-Cola no Brasil, sendo que há mais 15 ou 16 franqueados no Brasil. A indústria que produz o Xarope/Concentrado (sic) matéria prima dos refrigerantes está localizada em Manaus no Amazonas, onde possui incentivo federal no IPI (isenção). Este incentivo/subsídio de IPI é repassado para franquias [fabricantes] no percentual de 50%, através de um Encontro de Contas entre franqueado e franqueador [...]. Este repasse é realizado sem emissão de qualquer NF apenas uma planilha é transmitida com a composição dos valores. Ainda não satisfeitos com está (sic) apropriação do IPI, **os franqueados [fabricantes] simulam** que parte desta entrada de recursos se refere a reembolso de despesa de **propaganda** e manutenção de geladeiras/freezers assim **evitam a tributação de Pis/Cofins sobre esta receita**. Está (sic) sistemática com certeza é realizada por todo o sistema Coca-Cola no Brasil, gerando milhões em evasão fiscal. Anexo planilha com os registros contábeis.

Em seguida, há tabelas para o que denunciante afirma serem os registros contábeis efetuados pela CVI REFRIGERANTES por conta das colaborações financeiras realizadas pela RECOFARMA entre maio/2013 e abril/2014 (fls. 2.255 a 2.267).

21. A decisão recorrida afastou tal alegação nos seguintes termos:

95. [...] o primordial é que os ditos depoimentos, o prestado à Autoridade Tributária e o depoimento prestado à Polícia Federal, **têm valor apenas indiciário para fins de investigação da infração supostamente ocorrida, não constituindo elementos indispensáveis à comprovação do ilícito.**

96. Veja-se nesse sentido, o art. 9º do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, bem assim a Lei 7.574/2011 (g.n):

Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova **indispensáveis à comprovação do ilícito.**

[...]

98. Nos autos, **os depoimentos** do Sr. Junior Cleber Altermann, têm precisamente esta natureza, ou seja, **estão descritos no Relatório Fiscal como fontes coadjuvantes no trabalho de investigação fiscal, não constituindo de per si provas, muito menos indispensáveis para comprovação do ilícito.**

22. Sem reparos a decisão recorrida. Não há falar-se em cerceamento do direito de defesa quando tanto na fase fiscalizatória (procedimental), regida pelo princípio inquisitório, quanto na fase impugnatória (processual), ocasião em que foi inaugurado o litígio, o contribuinte teve ampla oportunidade de apresentar documentos, esclarecimentos e exercer o seu direito de defesa.

23. Conforme elenca a Fazenda Nacional em contrarrazões, “*o relato do Sr. Júnior Cleber Altermann encaminhado à RFB pela Procuradoria da República em Santa Maria constituiu apenas o pontapé inicial para as averiguações fiscais*”, ou seja, lançou luzes sobre um

ponto que despertou o interesse do Fisco em investigar. Coube à autoridade fiscal investigar e carrear provas ao autos para fundamentar as infrações apuradas.

24. Afasto a preliminar.

Mérito

Planejamento tributário. Simulação.

25. Ao analisar os procedimentos adotados pela recorrente, a autoridade fiscal entendeu que “*o artifício empregado no planejamento tributário abusivo do Sistema Coca-Cola consiste basicamente em sobrevalorizar absurdamente o preço dos “concentrados”*”. Nesse contexto, utiliza os termos dissimulação e simulação. Veja-se:

Os ardis da **dissimulação** dos *royalties* e da **sobrevalorização artificiosa** dos “concentrados” são aproveitados por todo Sistema Coca-Cola. (e-fls. 87)

[...]

Portanto, a **dissimulação** dos *royalties* interessa também aos fabricantes do Sistema Coca-Cola (são eles que utilizam as marcas de forma supostamente “gratuita”), pois assim contornam os limites e condições de dedutibilidade das despesas dessa espécie previstas na legislação brasileira. (e-fls. 89)

Ratificando a constatação de ter ocorrido o conluio entre RECOFARMA e os fabricantes no que tange à “receita adicional” ora abordada, no decorrer deste procedimento fiscal foi recebida representação oriunda da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS (fl. 2.252), na qual são relatadas irregularidades associadas à **simulação** de despesas no âmbito do Sistema Coca-Cola. (e-fls. 132)

Enfim, tanto a RECOFARMA quanto a COCA-COLA INDÚSTRIAS mantiveram-se inflexíveis e obscuras quanto ao tema *royalties*. Até porque o **planejamento tributário** do Sistema Coca-Cola tem como alicerce a **dissimulação** desses rendimentos. E, como visto, esse mau proceder também tem ocorrido noutros países. (e-fls. 135)

26. A recorrente aponta que “*Embora não tenha invocado expressamente o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (“CTN”), no que tange à reclassificação da receita, a Fiscalização fala a todo o tempo em simulação e dissimulação, se baseando claramente no aludido dispositivo, até mesmo porque é o único a trazer uma norma geral antielisiva baseada na dissimulação de atos e negócios jurídicos*”.

27. Em resumo, segundo a recorrente, “*na lei tributária inexistente previsão que possa basear a reclassificação realizada pelas autoridades fiscais ou mesmo que permita presumir que parte do preço deva se referir a royalties*”.

28. Equivoca-se a recorrente. A despeito da falta de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, o art. 149, VII⁴ assenta que o lançamento deve ser efetuado quando se comprove que o sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou

⁴ CTN. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

simulação. No caso, a autoridade fiscal entendeu ter havido simulação.

29. Note-se que nos termos do art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados pela Constituição Federal (CF), Constituição dos Estados ou Leis Orgânicas, para definir ou limitar competências tributárias. Com o objetivo de preservar a rigidez constitucional em relação às competências tributárias dos entes federados, os institutos, conceitos e formas de Direito Privado devem ser interpretados no âmbito do Direito Tributário à luz do Direito Privado⁵. Tem-se na hipótese uma questão de hierarquia normativa, ou seja, prevalência das normas tributárias estampadas de forma expressa ou implícita na CF.

30. Entretanto, a CF não utiliza, seja de forma expressa ou implícita, o instituto da simulação para definir ou limitar competência tributária; significa dizer, portanto, que ao interpretar o CTN é possível extrair desse instituto definição, conteúdo e alcance diverso do estabelecido no Direito Privado. É dizer, o intérprete da legislação tributária não está adstrito ao conceito de simulação previsto no Código Civil⁶.

31. Todavia, se o conceito de simulação fosse algo tão simples não haveria tanta divergência na doutrina, bem como na jurisprudência inclusive deste Carf. É nesse contexto que Marco Aurélio Greco⁷ afirma: “*Não tenho dúvida de dizer que hoje, em matéria de planejamento tributário, “simulação” é um conceito à procura de um significado!*”.

32. Como observa Sérgio André Rocha⁸, o ponto chave no debate sobre o planejamento tributário é o conceito de simulação e cada autor “*tem uma simulação “para chamar de sua”, que só fica clara diante de casos concretos. O que um autor chama de simulação, para outro é abuso de formas jurídicas, ou fraude à lei. Somente a situação concreta é capaz de revelar se os autores concordam ou divergem e em que concordam ou divergem*”.

33. A meu ver, os eventos societários e os negócios jurídicos, regulados tanto pelo direito privado quanto pelo direito tributário, não têm um fim em si mesmo, porquanto existem para servir a determinadas finalidades práticas ou propósitos econômicos. Assim, não basta haver regularidade formal sob o aspecto jurídico, tampouco que o negócio jurídico seja feito “às claras” para qualificá-lo como oponível perante o Fisco. Além disso, é necessário congruência entre as circunstâncias e propósitos concretos que cercam o negócio jurídico com os atos, operações função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. É nesse contexto que deve ser analisada a questão da simulação, o que demanda a

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003, p. 169.

⁶ ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 96.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 400.

⁸ ROCHA, Sérgio André. Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 50.

análise cuidadosa do caso concreto, conforme veremos a seguir⁹.

Redução de receita de atividade não incentivada

34. Nos anos-calendários 2014 a 2016, a recorrente usufruiu da redução de 75% do IRPJ e adicional calculados com base no lucro da exploração, relativo a projeto de modernização total do empreendimento na área da atuação da Sudam; benefício previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, com a redação dada pela Lei nº 11.196/2005 (vigente à época do reconhecimento do benefício) que condiciona a fruição do benefício fiscal a laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional. Veja-se:

Medida Provisória nº 2.199-14/2001

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as **pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado** até 31 de dezembro de 2013 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em **setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional**, nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - Sudene e Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia - Sudam, **terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais, calculados com base no lucro da exploração**. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º A fruição do benefício fiscal referido no caput deste artigo dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação entrar em operação, **segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional** até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da operação. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§2º Na hipótese de expedição de **laudo constitutivo** após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.

[...]

§8º O **laudo** a que se referem os §§1º e 2º será expedido em conformidade com normas estabelecidas pelo **Ministério da Integração Nacional**.

35. Em 30/01/2007, o Ministério da Integração Nacional, por meio da Agência de Desenvolvimento da Amazônia (ADA), emitiu o Laudo Constitutivo nº 001/2007 exigido pela Medida Provisória nº 2.199-14/2001, com base no Parecer Técnico de 23/01/2007 (e-fls. 2.238).

A Agência de desenvolvimento da Amazônia - ADA [...] expede o presente Laudo Constitutivo do pleito de **MODERNIZAÇÃO TOTAL** atestando a entrada em operação, **no ano calendário 1997, para a produção de até: 69.500.000 Kg./ ano, de "Concentrado para Bebidas Não Alcoólicas"**, de interesse da empresa **RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA, CNPJ Nº 61.454.393/0001-06**, localizada no **Município de Manaus, Estado do Amazonas**, tendo em vista o atendimento das exigências legais, conforme parecer técnico em anexo, constante do Processo Nº **CUP 59431/00366/2006 - 55**, para fins de reconhecimento do direito da redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração, por parte da Unidade da Secretaria da Receita Federal SRF a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica beneficiária deste Laudo.

⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento tributário. (in) MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). Planejamento tributário. São Paulo: Malheiros, ICET, 2016 p. 458-459.

36. O referido Parecer Técnico traz a seguinte conclusão (fl. 2.247):

8.1 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

[...]

A linha de produção relacionada a seguir, atende à legislação vigente, quanto ao benefício solicitado, pois compreende atividade enquadrada entre os setores considerados prioritários para o desenvolvimento regional, nos termos da alínea “h”, inciso VI, do Art. 2º, do Decreto nº 4.212, de 26 de abril de 2002, e por ter ultrapassado 20% da capacidade real instalada, caracterizando, portanto, que o empreendimento entrou em fase de operação, conforme o Art.12 do Regulamento aprovada pela Resolução da ADA nº 11 [...].

37. O Decreto nº 4.212/2002 define os setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da extinta Sudam, conforme previsto no *caput* do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001.

Decreto nº 4.212/2002

Art. 1º Este Decreto define os empreendimentos prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da extinta Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, para fins dos benefícios de redução do imposto de renda, inclusive de reinvestimento, de que tratam os arts. 1º, 2º e 3º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001.

Art. 2º São considerados prioritários para fins dos benefícios de que trata o art. 1º, os empreendimentos nos seguintes setores:

[...]

VI - **da indústria de transformação**, compreendendo os seguintes grupos:

[...]

h) **alimentos e bebidas**; e (Redação dada pelo Decreto nº 6.810, de 2009).

[...]

Art.3º **O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração**, na área de atuação da extinta SUDAM, **será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda** a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional.

38. A Receita Federal reconheceu o direito à redução do IRPJ por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 51/2007 (e-fls. 2.251):

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N 51, DE 2 DE ABRIL DE 2007

Reconhece o direito à redução do imposto de renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis, incidentes sobre o lucro da exploração, relativo ao projeto de modernização do empreendimento na área da atuação da extinta SUDAM, da pessoa jurídica que menciona.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM MANAUS-AM, no uso das atribuições que lhe confere o inciso XXI do art. 250 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 030, de 25 de fevereiro de 2005; **de acordo com o disposto no art. 3º do Decreto nº 4.212, de 26 de abril de 2002; do art. 1º, § 2º da Medida Provisória SRF nº 2.199-14/2001; do art. 32 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005; com base no LAUDO CONSTITUTIVO Nº 001/2007 do Ministério da Integração Nacional** e conforme consta no processo administrativo nº 10283.000891/200711, declara:

Art. 1º. Fica reconhecido o direito da empresa RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA., CNPJ nº 61.454.393/0001-06, à redução de 75% do imposto de renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis, incidentes sobre o lucro da exploração, relativo ao projeto de modernização do empreendimento da empresa na área da atuação da extinta SUDAM, pelo prazo de 10 (dez) anos, a partir do ano-calendário de 2007.

39. Verifica-se, pois, que o benefício fiscal a que faz jus a recorrente está vinculado ao grupo de alimentos e bebidas pertencente ao setor indústria de transformação.

40. A Recofarma, ora recorrente, é controlada pela Coca-Cola Indústrias Ltda., do Rio de Janeiro/RJ, a qual é controlada por The Coca-Cola Export Corporation, uma subsidiária de The Coca-Cola Company (TCCC), dos Estados Unidos.

41. A Recofarma é a responsável pela produção e venda do concentrado que é convertido em refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas. Esse concentrado é vendido para os engarrafadores/fabricantes que passam a fazer parte do “**Sistema Coca-Cola**” por meio de um **contrato padrão de fabricação** (contrato de adesão) **celebrado diretamente com a The Coca-Cola Company (TCCC)**, sediada nos Estados Unidos. No Brasil, os engarrafadores/fabricantes são pessoas jurídicas autônomas, não controladas pela TCCC ou pela Recofarma.

42. Segundo a autoridade fiscal, o artifício utilizado pelo Sistema Coca-Cola consiste em **sobrevalorizar o preço dos “concentrados”**, o qual é fixado a exclusivo critério da The Coca-Cola Company. Assim, a receita da Recofarma decorrente da atividade incentivada que faz jus à redução do IRPJ teria sido majorada por dois elementos que não se amoldam ao conceito de atividade econômica prioritária para o desenvolvimento regional da Amazônia:

i) **royalties** decorrentes da permissão concedida aos fabricantes para uso e exploração, no Brasil, das marcas do portfólio da Coca-Cola; e

ii) contribuições financeiras para **programas de marketing dos fabricantes**.

43. A recorrente refuta o posicionamento da fiscalização e aduz que “o preço do concentrado reflete um preço real entre partes independentes (em uma transação *arm’s length*)”. Mediante Parecer Econômico da ‘Tendências Consultoria Integrada’ (e-fls. 9352-9386) aduz que “o preço real do concentrado mede o que o mercado está disposto a pagar e a possibilidade de diferenças na margem de preço ‘reflete, essencialmente, a elasticidade-preço da demanda, o que se pode traduzir como o grau de fidelidade de consumidores a produtos, gerando maior ou menor poder de determinação de preços por uma empresa’”.

44. Observa que “o preço do concentrado decorre da aplicação de método denominado ‘Incidence Pricing’ (ou Preço de Incidência), que vem sendo usado no Brasil há muitos anos, antes inclusive de a Recorrente ter migrado para a Zona Franca de Manaus, prescindindo, portanto, de qualquer efeito tributário alegado pelas Autoridades fiscalizadoras. Acresça-se ainda que é usado em praticamente todo o mundo pela TCCC para determinação dos preços de concentrado”.

45. De acordo com o Preço de Incidência, “os preços dos concentrados são atualizados com base em um índice de incidência proporcional à receita líquida média dos engarrafadores obtida em um determinado período passado. Desta forma, os engarrafadores/distribuidores apenas teriam o preço do seu principal insumo revisto de forma proporcional à sua margem de lucro estimada para o próximo período, evitando assim perdas excessivas ao longo da cadeia de produção. Ao mesmo tempo, ao obter lucros, o fornecedor seria automaticamente autorizado a rever seus preços com base em um critério economicamente menos prejudicial que a inflação, independentemente da revisão das tabelas de preços do Governo, que poderia ser compensada com um melhor desempenho de vendas”.

46. “A empresa percebeu que o mecanismo de precificação de incidência [...] também criou um ambiente previsível e transparente entre fornecedores de concentrado e engarrafadores no sistema Coca-Cola, mais benéfico e eficiente para os negócios de ambos e para a cadeia de fornecimento e distribuição”.

47. Com vistas a “incentivar o engarrafador a aumentar o volume, a Recofarma e os engarrafadores firmaram acordos de incentivo para estimulá-los a aumentar o volume de vendas. Este tipo de Contrato de Incentivo foi celebrado entre a Recorrente e a engarrafadora, desde a década de 1990. O Contrato de Incentivo prevê pagamentos mensais feitos com base no volume de vendas do engarrafador”.

48. Em resumo, sustenta a recorrente que “o preço de incidência e os incentivos financeiros servem a dois objetivos distintos [...]. O preço de incidência visa a aumentar receitas líquidas, ao passo que os incentivos financeiros se prestam a aumentar o volume de venda de unidades de mercadorias. Portanto, não há elo entre o cálculo do concentrado com base no preço de incidência e o cálculo do incentivo financeiro no bojo do contrato de incentivo. O argumento da Receita Federal de que a Recorrente teria majorado artificialmente o preço do concentrado, restituindo parcela desse valor por meio do contrato de incentivo, com vistas a obter abusivamente benefícios tributários é integralmente falso [...]”.

49. Observa que “Os contratos firmados com os engarrafadores/distribuidores possuem a distribuição como aspecto mais proeminente. “Os concentrados vendidos pela Recorrente não são produtos genéricos, mas mercadorias já vendidas com as marcas da Coca-Cola, que lhes agregam valor”.

50. Defende que, como “comprovam os contratos mencionados na fl. 14 do Termo de Verificação Fiscal, o único uso adquirido pelos engarrafadores/distribuidores das marcas é aquele gratuitamente cedido para a finalidade de distribuição dos produtos”. Acrescenta que, “embora seja chamado de Contrato de Fabricação (o que condiz com a legislação brasileira, já que o mero acondicionamento para a venda de mercadorias já é considerado processo industrial), a principal obrigação dos engarrafadores constitui na distribuição”.

51. Alega que sob uma “análise estritamente jurídica”, o lançamento tributário deveria ser cancelado, porquanto “o contrato foi firmado entre a TCCC e os engarrafadores, não pela Recorrente, a qual não tem o direito de distribuir as bebidas finais no Brasil, não podendo,

assim, outorgar tal direito aos engarrafadores. Ademais, há uma disposição contratual expressa – e em consonância com a legislação brasileira – esclarecendo que o direito de uso da marca é concedido gratuitamente”.

52. Aduz que *“a imposição de royalties pelo uso da marca na distribuição não faria o menor sentido, já que, de acordo com a legislação brasileira [art. 132 da Lei 9.279/96], constitui um direito do distribuidor”.* Para reforçar tal argumento invoca comentários da OCDE sobre as Ações 8-10 do BEPS, no sentido de que *‘... não seria normal que royalties fossem pagos em transações at arm’s length nas quais uma empresa de marketing e distribuição não adquire (...), sobre marcas ou outros intangíveis, direitos diversos daquele de utilizá-los na distribuição do produto fornecido pela empresa legitimada a obter renda pela exploração dos referidos intangíveis”*

53. As ações 8, 9 e 10 do BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) - Erosão da base tributária e transferência de lucros - visam garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor. Ação 8 - Ativos intangíveis; Ação 9 - Riscos e capital; Ação 10 - Outras transações de alto risco.

54. Aduz ainda que:

O erro da fiscalização e da decisão recorrida, portanto, é o de confundir a marca com um de seus sinais distintivos, o logotipo. O último, de fato, só é apostado no produto vendido ao consumidor final, o que não implica, porém, a necessidade de pagamento de royalties. **As fases de diluição e acondicionamento levadas a cabo pelos engarrafadores são comparáveis às realizadas por lanchonetes com máquinas de refrigerantes, muito embora realizado em escala maior, com equipamentos adequados para lidar com volumes dessa monta.** Esses processos, tanto a diluição para a produção de xarope para empresas com máquinas de refrigerantes quanto a diluição total do concentrado seguida pelo engarrafamento da bebida resultante não requerem o uso de nenhum dos intangíveis da TCCC.

55. Alega que o Fisco equivoca-se *“no sentido de que os engarrafadores usariam bens intangíveis da TCCC em funções que não a de distribuidores do produto final. Ocorre que, no caso da Recorrente, a marca está sendo usada nos seus próprios produtos, isto é, a Recorrente (ou a TCCC) é a criadora e detentora das fórmulas da bebida final, possuindo, assim, os direitos legais sobre tal intangível”.*

56. Observa que *“o preço de um bem não pode ser artificialmente separado, considerando-se o simples fato de que a mercadoria carrega o valor da marca ou de qualquer outra propriedade intelectual, correndo o risco de desconsiderar a realidade econômica baseada em presunções legais distorcidas, violando a regra estabelecida no artigo 110 do Código Tributário Nacional”.*

57. Assenta que *“A existência do valor da marca não converte o preço de compra da mercadoria em um royalty ou em algum outro tipo de remuneração de um intangível. Se o fizesse, todas as vendas de um bem de marca teriam que ser decompostas em elementos individuais que contribuíssem para o preço. Não há nenhuma sugestão nas normas concessivas do incentivo de que isso seja necessário”.*

58. Cita Parecer Jurídico de especialistas em propriedade intelectual no sentido de *“que uma empresa distribuidora esteja inclinada a majorar o valor dos bens quando esses são identificados por uma marca (sobretudo quando conhecida do mercado, como é a situação da família de marcas Coca-Cola), sem que tal majoração de valor implique na conversão desse valor a maior em royalties. Caso assim fosse, todos os produtos - distribuídos ou importados - identificados por marcas que fazem jus a uma majoração de preço em decorrência dos direitos de propriedade intelectual neles inerentes (tais como relógios, vestuário, bolsas, eletrônicos, automóveis etc.) teriam valores derivados de royalties cobrados separadamente de seus valores. Contudo, tal assertiva não apenas é inviável como também inaplicável.”*

59. *“A empresa almeja se beneficiar da construção da marca por meio de aumentos de vendas e de margens de lucros, autorizando, para tanto, os distribuidores a utilizarem a marca na revenda de mercadorias. Esse é, sem dúvidas, o arranjo típico entre fabricantes e distribuidores, de forma que a tese fazendária de que royalties devem ser pagos em razão de o titular da marca investir no desenvolvimento de tal intangível (investimento esse que beneficia o próprio investidor) não é amparado por precedente legal ou por prática comercial.”*

60. *“A criação de valor de marca ajuda a aumentar o volume de vendas e a receita, o que beneficia toda a cadeia de suprimentos, sem necessariamente depender do licenciamento da marca para recompensar esse esforço por meio de royalties.”*

61. Vejamos a remuneração dos intangíveis.

62. Gilberto de Ulhôa Canto^{10 11} analisou a questão dos royalties antes que o conceito fosse positivado na Lei nº 4.506/64 e, com base na doutrina estrangeira, pontuou que o *“royalty seria mais adequadamente tratado como uma modalidade de remuneração decorrente do uso de bens imateriais ou de direitos, estando abarcados no conceito, por exemplo, os pagamentos decorrentes do licenciamento de marcas, patentes, direitos autorais, além da exploração de direitos minerários”*.

63. Para Marco Aurélio Greco¹² *“a ideia dos intangíveis abrange tudo que não possa ser fisicamente tocado, mas que tem um valor econômico aferível. Ou seja, tudo que não é possível captar fisicamente, mas que possui valor dentro do processo econômico e no mercado”*.

¹⁰ ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão. Dedutibilidade de pagamentos de royalties para o exterior pelo direito de distribuição/comercialização de software. Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT), Belo Horizonte, ano 17, n. 98, p. 49-68, mar./abr. 2019.

¹¹ ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Royalties”, imposto sobre a renda. Distinção entre “royalties” e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. In: ULHÔA CANTO, Gilberto de. Temas de Direito Tributário. Vol. 2. Rio de Janeiro: Alba, 1964, p. 201-223.

¹² GRECO, Marco Aurélio. Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos Intangíveis. Revista Direito Tributário Atual nº 25. São Paulo: Dialética, 2011, p. 109.

64. Juliana L. B. Viegas¹³, ex-presidente da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual (ABPI) dispõe:

Quando nos referimos à propriedade intelectual, abrangemos todas as criações do intelecto e sua proteção legal, desde obras como livros, música, filmes e todas as formas de arte, até criações destinadas a usos comerciais, tais como sinais distintivos (**marcas**, nomes empresariais e de estabelecimentos, nomes de domínio), criações industriais (como patentes, desenhos industriais), software, cultivares, topografias, tecnologias, segredos de negócio e conhecimentos tradicionais.

Hoje já não há mais dúvida de que **a propriedade intelectual é o ativo mais valioso das empresas e das nações**. As inovações tecnológicas são a grande força propulsora do crescimento econômico, e a propriedade intelectual, como forma de proteção dessa inovação tecnológica, adquire uma relevância ímpar.

65. Marco Aurélio Greco¹⁴ cita o seguinte exemplo em relação às marcas:

O sabão X e o sabão Y podem ser absolutamente idênticos. No caso do genérico, é mais nítido ainda. Por que ainda pessoas consomem produto do laboratório tal? “Porque não confio no genérico.” Onde está o valor, então, perante o mercado? Escolher o produto do laboratório tal significa comprar daquele laboratório e significa, portanto que ele vai auferir uma renda decorrente daquela compra. **Ora, se o diferencial para o consumidor é a marca, ter a marca é um bem com valor econômico relevante.**

66. O art. 22 da Lei nº 4.506/64, de forma exemplificativa, classifica os royalties como rendimentos de qualquer espécie decorrente do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como uso de marca:

Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964

Art. 21. Serão classificados como alugueis os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como:

I - Aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acréscidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

[...]

Art. 22. Serão classificados como "**royalties**" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) **uso** ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e **de marcas de indústria e comércio**;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

¹³ VIEGAS, Juliana Laura Bruna. Helene Taveira. Leis da propriedade intelectual precisam de revisão. Revista Consultor Jurídico, 22. dez. 2009. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2009-dez-22/retrospectiva-2009-leis-propriedade-intelectual-revisao#author> > acesso em: 27 out 2010.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Sobre o Futuro da Tributação: a Figura dos Intangíveis. Revista Direito Tributário Atual nº 25. São Paulo: Dialética, 2011, p. 115.

Art. 23. Serão classificados como **aluguéis** ou "**royalties**" **tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos** referidos nos artigos 21 e 22, tais como:

I - As **importâncias recebidas** periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

§ 1º O preço de compra de móveis ou benfeitorias, ou de qualquer outro bem do locador ou cedente, integrará o aluguel ou "royalty", quando constituir compensação pela anuidade do locador ou cedente à celebração do contrato.

67. Bulhões Pedreira¹⁵ ao analisar a legislação sobre o tema observa que "*o royalty se distingue dos aluguéis e dos juros pela natureza do bem objeto da aplicação do capital cujo uso retribui*". Enquanto o juro remunera o capital financeiro e o aluguel o capital aplicado em bens corpóreos, os royalties remuneram o capital aplicado em direitos, bens incorpóreos, dentre os quais se destaca a marca.

68. Verifica-se, pois, que os royalties, em razão de sua intangibilidade, permitem maior flexibilidade na alocação de rendas segundo os interesses da entidade que detém os direitos de exploração, o que gera uma dificuldade adicional para as administrações tributárias no que diz respeito à aplicação das regras de preço de transferência em razão da subjetividade a que pode estar sujeita a valoração dos royalties. Todavia, no Brasil, a Lei 9.430/96¹⁶ afasta a aplicação das regras de preços de transferências aos *royalties*, conforme legislação vigente à época do fato gerador.

69. Quanto ao direito do distribuidor usar a marca sem o pagamento de royalties, a Lei nº 9.729/96, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, estabelece:

Art. 123. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I - **marca** de produto ou serviço: aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa;

Art. 132. **O titular da marca não poderá:**

I - impedir que comerciantes ou distribuidores **utilizem** sinais distintivos que lhes são próprios, juntamente com a marca do produto, na sua promoção e comercialização;

[...]

¹⁵ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda. Rio de Janeiro: Justec Editora Ltda., 1971, 9.20 (12), p. 9-5.

¹⁶ Lei nº 9430/96. Art. 18. [...] § 9º O disposto neste artigo não se aplica aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente.

Art. 133. O registro da marca vigorará pelo prazo de 10 (dez) anos, contados da data da concessão do registro, prorrogável por períodos iguais e sucessivos.

70. O fato de a legislação marcária dispor que o titular da marca não pode impedir comerciantes ou distribuidores de utilizarem sinais distintivos que lhes são próprios, juntamente com a marca do produto, na sua promoção e comercialização, não significa impedimento para cobrança de royalties, como defende a recorrente. Isso sim, não faria o menor sentido, significaria esvaziar a proteção do direitos relativos à propriedade industrial.

71. Afinal, como visto acima, a propriedade intelectual é um dos ativos mais valiosos das empresas. É natural que no ambiente de negócios de bebidas a marca Coca-Cola, uma das mais valiosas do mundo, seja explorada. Como não cabe ao Fisco imiscuir-se nas atividades intrínsecas da pessoa jurídica, o que deve ser verificado é se a exploração da marca Coca-Cola infringiu normas tributárias.

72. Assim, não procedem os argumentos de que os concentrados não são produtos genéricos, bem como que o erro da fiscalização e decisão recorrida foi confundir a marca com um de seus sinais distintivos, o logotipo.

73. A recorrente cita em seu recurso voluntário, trecho do acórdão nº 1202.000.011, que versa sobre cobrança de royalties em contrato de franquias de contribuinte diverso (e-fls. 9177):

[...] o fato da Recorrente não cobrar **royalties** sobre os produtos vendidos a sua rede de franqueados não faz com que se possa, automaticamente, implicar que este valor está embutido no valor do produto. [...] se não há previsão legal para a obrigatoriedade da cobrança dos royalties, entendo que está no âmbito da autonomia da vontade privada da Recorrente optar por cobrar ou não tais royalties de seus franqueados.

74. Pois bem. Embora a recorrente tenha recusado a apresentar contratos celebrados com os distribuidores, conforme veremos mais adiante, consta em sua página na internet que o sistema Coca-Cola Brasil opera em sistema de franquia desde 1945. Veja-se:

Operando em sistema de franquia, cada um dos sete fabricantes [sic] é responsável por desenvolver o mercado em toda a sua cadeia, da fabricação à distribuição, passando por negociação e por venda.

Com gestões independentes, as diretrizes dos negócios estão alinhadas às da Coca-Cola Brasil, que é responsável pelo plano de negócios de cada um dos sete fabricantes.

[...]

O Sistema Coca-Cola Brasil atua em cinco grupos de bebidas — colas, sabores, hidratação, nutrição e emergentes — com uma linha de 260 produtos, entre sabores regulares e versões sem açúcar ou de baixa caloria. **Composto por sete grupos de fabricantes franqueados**, o Instituto Coca-Cola Brasil, mais Verde Campo e a parceria com Leão Alimentos e Bebidas, o Sistema emprega diretamente 56,6 mil funcionários. A empresa aposta em inovação para ampliar seu portfólio e atingir o objetivo de destinar corretamente o equivalente a 100% de suas embalagens até 2030. A Coca-Cola Brasil trabalha para oferecer cada vez mais opções com menos açúcar adicionado e no incentivo a iniciativas que melhorem o desenvolvimento econômico e social das comunidades onde atua¹⁷.

¹⁷ < <https://www.cocacolabrazil.com.br/nossacompanhia/sistema-coca-cola-brasil> > acesso em 24/11/2023.

[...]

O ano de 1945 foi fundamental para a Coca-Cola no Brasil: foi estabelecido o sistema de franquia, que já era um grande sucesso nos Estados Unidos desde o início do século. A primeira autorização para a fabricação do produto foi concedida à Industrial de Refrescos, do Rio Grande do Sul, seguida pela Spal Indústria Brasileira de Bebidas, de São Paulo. Com o fim da Segunda Guerra no mesmo ano, estava aberto o caminho para a expansão da marca no Brasil. Publicitário da McCann Erickson na época, o escritor Guilherme Figueiredo criou um dos primeiros slogans brasileiros da marca: “Coca-Cola borbulhante, refrescante, 10 tostões”. Figueiredo também procurava exibir famosos da época bebendo o refrigerante diretamente do gargalo, uma inovação nos hábitos brasileiros¹⁸.

75. Como se vê, a recorrente afirma publicamente que funciona em sistema de franquia. Nesse sentido, a Lei nº 8.955/94 dispõe que na franquia o franqueador cede ao franqueado o direito de uso da marca cuja remuneração ocorre mediante royalties.

Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador **cede ao franqueado o direito de uso de marca** ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações:

[...]

VIII - informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:

a) **remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (royalties);**

76. Nos autos do RE 603.136/RJ, de 29/05/2020, em que o STF decidiu pela incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. (ISSQN) sobre contrato de franquia, extrai-se o seguinte trecho do voto Min. Relator Gilmar Mendes:

Não é a outra a conclusão alcançada, em âmbito doutrinário, por Marcelo Caron Baptista, para quem o **contrato de franquia** consubstancia:

[...] **cessão de direitos, mediante o pagamento de royalties**, pois **os objetos de maior valor para as partes são a marca do produto** ou serviço o know how – tecnologia desenvolvida e patenteada – e o nome do estabelecimento, que atrai a clientela. **Tais bens imateriais perfazem, normalmente, o que de mais valioso possui o franqueador, despertando o interesse do franqueado.** (ISS – do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 371.)

77. Abstraindo-se da incidência do ISSQN, matéria que integra o contencioso municipal, bem como se o contrato da recorrente com os distribuidores são de franquia ou não, o que se extrai do posicionamento do STF, na mesma linha da doutrina citada acima, é que a marca

¹⁸ < <https://www.cocacolabrazil.com.br/historias/historia/linha-do-tempo--conheca-a-historia-da-coca-cola-brasil> > acesso em 24/11/2023.

é um bem extremamente valioso e a remuneração da cessão desse direito ocorre mediante royalties. Voltaremos a esse assunto mais adiante.

78. A fiscalização aponta as seguintes evidências para demonstrar a sobrevalorização dos preços dos concentrados no mercado nacional:

1ª evidência. O “concentrado” para fabricação do refrigerante Coca-Cola, que representa o maior volume de vendas da RECOFARMA (mais de 60%), **foi comercializado** no mercado nacional a um preço médio cerca de **20 vezes superior ao respectivo preço parâmetro** (assim entendido o preço determinado com base nos respectivos custos de produção, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15%)¹⁹.

2ª evidência. A relação entre preço de venda no mercado interno e respectivo custo de produção é ainda mais aviltante para outros produtos. Veja-se o caso do “**concentrado para Matte Leão Natural 9600**”. [...] **o valor de comercialização equivaleu a 64 vezes o custo de produção**. Por meio do TIF nº 13, cuja ciência ocorreu em 31/07/2018, **questionou-se sobre a elevada relação entre o preço de venda e o custo do “concentrado para Matte Leão Natural 9600”, para o que a fiscalizada nada informou** até a data de conclusão do procedimento fiscal (fls. 1.169 a 1.173). De se notar que os produtos da marca Matte Leão são produzidos exclusivamente por LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA, fabricante do Sistema Coca-Cola de quem a RECOFARMA detém 50% do capital (a outra metade é dividida entre os demais fabricantes). **Com a sobrevalorização (ainda maior) dos “concentrados” das bebidas Matte Leão, ocorre a transferência dos lucros da LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS para o regime privilegiado de tributação de que dispõe a RECOFARMA na Zona Franca de Manaus.**

[...]

3ª evidência. Novamente para o “concentrado” de Coca-Cola, agora comparando os preços praticados na exportação e no mercado interno, sempre a partir de dados fornecidos pela fiscalizada. **Em média, o preço praticado no mercado interno foi 118% superior [...].**

4ª evidência. Considerando agora todo o portfólio de produtos, **o custo de fabricação dos “concentrados” produzidos pela RECOFARMA representou apenas 8,85% (ou até menos) do que foi contabilizado como respectiva receita de venda**. Trata-se, mais uma vez, de informação obtida a partir de dados apresentados pela fiscalizada nas ECFs dos ACs 2014, 2015 e 2016 – vide Tabela 6 abaixo.

¹⁹ Nota 36 do TVF: "Como os “concentrados” também são fornecidos a empresas vinculadas estabelecidas no exterior, a RECOFARMA estava obrigada a prestar informações relativas a preço de transferência. No registro X300 [Operação com o exterior – Exportações (entradas de divisas)] das ECFs dos ACs 2014, 2015 e 2016, o preço parâmetro do “concentrado” para fabricação do refrigerante Coca-Cola foi informado com base no método do Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro (CAP). O método CAP, regulamentado pelo art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, é definido como a média aritmética ponderada dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% (quinze por cento) sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições."

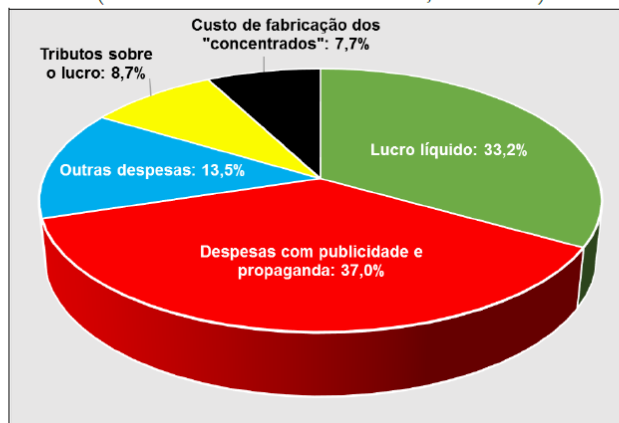
Tabela 6 - Relação custo de fabricação/receita dos “concentrados” fornecidos pela RECOFARMA

AC	Custo dos produtos de fabricação própria vendidos [A]	Receita da venda de produtos de fabricação própria [B]	Relação custo de fabricação/receita [C] = [A] ÷ [B]
2014	R\$ 418.540.083,22	R\$ 6.012.844.609,15	6,96%
2015	R\$ 530.884.445,16	R\$ 6.377.699.159,90	8,32%
2016	R\$ 680.299.269,86	R\$ 6.027.831.869,02	11,29%
TOTAL	R\$ 1.629.723.798,24	R\$ 18.418.375.638,07	8,85%

Fonte: ECFs, registros L210 (informativo da composição dos custos) e L300 (demonstração do resultado líquido).

5ª evidência. Por outro lado, a maior parte das despesas da RECOFARMA é atribuída à publicidade e propaganda. Foram mais de R\$ 7,84 bilhões nos ACs 2014, 2015 e 2016. Ou seja, a despesa com publicidade e propaganda foi 4,8 vezes maior do que todo o custo de fabricação dos “concentrados”. A verba bilionária de publicidade certamente não é destinada à propaganda institucional da empresa RECOFARMA, tampouco dos “concentrados” por ela produzidos, mas sim das marcas comercializadas pelo Sistema Coca-Cola (por exemplo: Coca-Cola, Coca-Cola Zero, Fanta, Sprite, Guaraná Kuat, etc.).

Figura 11 - Decomposição da aplicação da receita total da RECOFARMA⁴⁷ nos ACs 2014, 2015 e 2016 (fonte: análise das ECFs dos ACs 2014, 2015 e 2016)



79. Além da atipicidade da proporção entre os custos, as despesas e o resultado da Recofarma, a recorrente informa que “*não existe propaganda com o nome ‘Recofarma’ e sim campanhas em benefício do Sistema Coca-Cola, conhecido como ‘Coca-Cola Brasil’*” (e-fls. 688 e 771).

80. The Coca-Cola Company e Coca-Cola Indústrias Ltda. reconhecem a importância das marcas para o negócio e a relação direta com os vultosos investimentos em publicidade e propaganda necessários para criar e manter esse valor imaterial na ação ajuizada perante a 13ª Vara Federal do Rio de Janeiro (e-fls. 1.859/1.860):

THE COCA-COLA COMPANY, sociedade norte-americana, e **COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA.**, empresa brasileira, propõem ação de procedimento comum em face do [...]

[...].

Relata a 1ª autora tratar-se de empresa especializada na produção de bebidas não alcoólicas, que exerce atividades em mais de duzentos países e é titular de mais de quinhentas marcas para identificar seus produtos, dentre elas, a **marca COCA-COLA, que remonta ao longínquo ano de 1886**, quando foi apresentada pela primeira vez ao

público, na cidade de Atlanta, nos Estados Unidos da América; a marca obteve grande sucesso e se tornou uma das mais famosas em todo o mundo; a 2ª autora é representante da 1ª autora no Brasil, prestando assistência aos fabricantes no andamento dos negócios, notadamente nas áreas de produção, marketing e promoção; mais do que uma assinatura visual utilizada para reconhecimento das empresas, as marcas, atualmente, tornaram-se plataformas que buscam criar experiências e uma maior ligação com o público, de modo que a parte autora participa de diversos projetos sociais voltados para o meio ambiente e o bem-estar, além de realizarem vultosos investimentos em publicidade e propaganda, a fim de atrelar sua marca a ações positivas, que prezem pela inovação e pela criatividade; a marca encontra-se presente no Brasil há quase 70 anos, sendo reconhecida pelos consumidores como uma marca tradicional e de qualidade; em decorrência de sua notoriedade adquirida em âmbito mundial, a marca COCA-COLA possui um magnetismo próprio, conservando seu poder de distinção ainda que desvinculada de sua função originária, sob pena de sofrer diluição [...].

81. A fiscalização elenca outras vantagens fiscais em torno do Sistema Coca-Cola (e-fls. 87 e seg.).

3.5 As outras “vantagens” fiscais do Sistema Coca-Cola.

Os ardis da dissimulação dos *royalties* e da sobrevalorização artificiosa dos “concentrados” são aproveitados por todo Sistema Coca-Cola. Para além das infrações tributárias, as “vantagens” fiscais a seguir detalhadas têm como resultado a concorrência desleal no mercado de refrigerantes e bebidas não alcoólicas. Pode-se afirmar que, ao celebrarem contrato simulando “gratuidade” na permissão de uso e exploração das marcas, a companhia norte-americana e os fabricantes do Sistema Coca-Cola não observaram um dos mais importantes limites à liberdade de contratar, qual seja, de ser exercida em razão e nos limites da função social do contrato (art. 421 do Código Civil).

i) contornar os limites e condições de dedutibilidade fiscal das despesas com *royalties*, cujo limite máximo de dedução é 1%;

3.5.1 Contorno dos limites e condições de dedutibilidade, para fins fiscais, das despesas com *royalties*.

Os arts. 353 e 355 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) impõem limites e condições de dedutibilidade, para fins fiscais, das despesas com *royalties*. Por exemplo: sem prejuízo de outras limitações referidas no art. 353 do RIR/1999, **os *royalties* só podem ser deduzidos como despesa operacional até um limite máximo da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.**

[...]

Tais limites, que levam em conta o grau de essencialidade, estão definidos na Portaria MF nº 436/1958. **No caso de *royalties* devidos pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, o limite máximo de dedução é de 1% (um por cento) da receita líquida de venda do produto fabricado ou vendido.**

Portanto, a dissimulação dos *royalties* interessa também aos fabricantes do Sistema Coca-Cola (são eles que utilizam as marcas de forma supostamente “gratuita”), pois assim contornam os limites e condições de dedutibilidade das despesas dessa espécie previstas na legislação brasileira.

ii) utilização indevida de alíquotas reduzidas do Pis/Pasep e Cofins: as alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da Cofins - 0,65% e 3% - aplicam-se à receita de venda de produção própria; os rendimentos de *royalties* estão sujeitos às alíquotas de 1,65% e 7,65%;

3.5.2 Redução das alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS.

Para fins de apuração do PIS/Pasep e da COFINS, a RECOFARMA submeteu as receitas decorrentes da venda dos “concentrados” à alíquota zero prevista no art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004.

Entretanto, como visto no tópico 3.2 deste Termo de Verificação, a reclassificação fiscal dos componentes que compõem os kits fornecidos pela RECOFARMA, cada qual de forma individualizada, acarreta, por si só, a inaplicabilidade da alíquota zero.

Não obstante, tendo em vista a fiscalizada ser pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, impende ainda observar o campo de incidência das alíquotas reduzidas das contribuições, *ex vi* do art. 2º, § 4º, inciso I, da Lei nº 10.637/2002, e do art. 2º, § 5º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003, ambos incluídos pela Lei nº 10.996/2004.

[...]

Como pode-se ver nos destaques acima, **as alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da COFINS (de 0,65% e 3%, respectivamente) aplicam-se tão somente à receita decorrente da venda de produção própria.**

Os royalties, porém, são rendimentos de espécie distinta, pois não configuram pagamento pela venda de bens. Com efeito, segundo a dicção do art. 22 da Lei nº 4.506/1964, os royalties são rendimentos decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tal como marcas comerciais.

Portanto, a dissimulação dos royalties interessa, nesse caso, à RECOFARMA, pois **rendimentos dessa natureza devem se sujeitar às alíquotas de PIS/Pasep e a COFINS ordinariamente estabelecidas em lei, de 1,65% e 7,6%, respectivamente.**

iii) a isenção de IPI incidente sobre a venda dos “concentrados” e a geração de créditos desse imposto como se devido fosse é restrita aos produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, o que não contempla royalties decorrentes da cessão de marcas comerciais de refrigerantes.

3.5.3 Aumento dos créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes.

Como visto no tópico 3.3 deste Termo de Verificação, outro dos benefícios fiscais concedidos à RECOFARMA consiste na **isenção de IPI incidente sobre a venda dos “concentrados”, sem prejuízo de gerar os créditos do imposto como se devido fosse.**

Contudo, há de se observar que a benesse é restrita aos “**produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional**”, o que certamente não contempla royalties decorrentes da cessão de marcas comerciais de refrigerantes.

Eis o que dispõe o Decreto-lei nº 1.435/1975, fundamento legal do qual vale-se a RECOFARMA para a isenção:

Art. 6º Ficam isentos do Imposto sobre Produtos Industrializados **os produtos** elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção **regional, exclusive as de origem pecuária**, por estabelecimentos localizados na área definida pelo § 4º do art. 1º do Decreto-lei nº 291, de 28 de fevereiro de 1967.

[...]

Então, mais uma vez, a dissimulação dos royalties tem grande valia fiscal para o Sistema Coca-Cola, pois somente assim poderia se ter a pretensão de gerar créditos de IPI fictos (ou seja, com isenção dos respectivos débitos) a partir dessa espécie de despesa.

O mesmo pode-se afirmar, e até com mais gravidade, acerca da parcela de sobrevalorização dos “concentrados” operacionalizada mediante o vai e vem de valores atribuído às “**colaborações financeiras**” da RECOFARMA **para os programas de marketing dos fabricantes. Nada menos do que 30% da receita líquida contabilizada pela fiscalizada como venda dos “concentrados” foi**

restituída/creditada aos fabricantes sob tal justificativa. Ou seja, a grosso modo, a RECOFARMA fatura os “concentrados” com um “adicional” de 43% no preço para simplesmente devolvê-lo aos fabricantes depois.

As “**colaborações financeiras**” repassadas pela RECOFARMA aos fabricantes atingiram a cifra de R\$ 4,75 bilhões nos ACs 2014, 2015 e 2016. Note-se que apenas em decorrência desse “adicional” do preço foram gerados mais R\$ 950 milhões em créditos fictos de IPI (= 20% x R\$ 4,75 bilhões)²⁷, os quais têm sido aproveitados pelos fabricantes para, inclusive, compensar débitos de outros tributos, haja vista o disposto nos arts. 237 e 268 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI).

Como todos integrantes do Sistema Coca-Cola são tributados pelo lucro real, o “adicional” dos preços dos “concentrados” (posteriormente restituído/creditado) não causa impactos nos tributos incidentes sobre o lucro, seja da RECOFARMA, seja dos fabricantes, haja vista receitas e despesas (e vice-versa) equivalerem-se.

O “adicional” dos preços também não repercute na contribuição para o PIS/Pasep e na COFINS, pois a RECOFARMA adota classificação fiscal sujeita à alíquota zero das contribuições (vide tópico 3.2). Já os fabricantes não submetem as supostas “**colaborações financeiras**” recebidas à incidência do PIS/Pasep e da COFINS **porque as consideram reembolso de despesas.**

[...]

Quanto à irregularidade dos créditos fictos de IPI na aquisição dos “concentrados”, há reiteradas e recentes decisões do CARF²⁰ proferidas em desfavor de fabricantes do Sistema Coca-Cola. Afora as questões da dissimulação dos *royalties* e da sobrevalorização do preço dos “concentrados” (temas que sequer foram objeto de fiscalização naqueles processos), as decisões do CARF levaram em consideração os seguintes fatos: (a) os “**concentrados**” **não são produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional**; e (b) a **classificação fiscal incorreta**. Como exemplo:

ZFM. INSUMOS. CRÉDITO FICTO DO ART. 6º DO DECRETO-LEI Nº 1.435/75. ISENÇÃO. AMAZÔNIA OCIDENTAL.

A aquisição de insumos isentos, provenientes da Zona Franca de Manaus, não legitima aproveitamento de créditos de IPI. No art. 6º do Decreto-Lei nº 1.435/75, entende-se por “matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional”, aquelas produzidas na área da Amazônia Ocidental. Não se tratando os insumos de matérias-primas agrícolas e/ou extrativas vegetais de produção regional, não há direito ao creditamento ficto.

IPI. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. KITS DE CONCENTRADOS PARA PRODUÇÃO DE REFRIGERANTES.

Nas hipóteses em que a mercadoria descrita como “kit ou concentrado para refrigerantes” constitui-se de um conjunto cujas partes consistem em diferentes matérias-primas e produtos intermediários que só se tornam efetivamente uma preparação composta para elaboração de bebidas em decorrência de nova etapa de industrialização ocorrida no estabelecimento adquirente, cada um dos componentes desses “kits” deverá ser classificado no código próprio da TIPI.

82. A autoridade fiscal verificou ainda três casos concretos referentes aos royalties da Coca-Cola em três países: Estados Unidos, Espanha e Israel (e-fls. 95 e seg.). Em razão da semelhança do caso de Israel com o da Espanha, analiso somente os dois primeiros casos.

i) Estados Unidos

²⁰ Acórdãos nºs: 3402-003.799, 9303-007.868, 3402-003.800, 9303-007.869, 3402-003.801, 9303-008.195, 3402-003.802, 9303-007.870, 3402-003.803, 3402-002.932, 9303-007.537 e 3402-004.827.

83. O *Internal Revenue Service (IRS)*, Fisco americano, autuou The Coca-Cola Company em setembro de 2015 em US\$ 3,305 bilhões, relativamente aos exercícios de 2007 a 2009. A controvérsia é se The Coca-Cola Company deveria alocar rendimentos obtidos em outros sete países, dentre eles Brasil, como lucros das subsidiárias locais (posicionamento da Coca-Cola); ou (b) como royalties em razão do uso e exploração das marcas nesses países (posicionamento do IRS).

84. Na impugnação com tradução juramentada (e-fls. 1923-1942), The Coca-Cola Company reconhece o recebimento de US\$ 6 bilhões em receitas atribuídas a intangíveis oriundos do **Brasil**, México, Irlanda, Egito, Chile, Costa Rica e Suazilândia, com base em um ‘Acordo e Encerramento’ firmado com o IRS em 1996. Dentre esse valor, US\$ 1,768 bilhão o referem-se a royalties oriundos do Brasil (vide item 4.a.3 da impugnação). Porém, o IRS considerou insuficientes os royalties informados pela Companhia e acresceu, de ofício, US\$ 1,768 bilhão para os exercícios de 2007 a 2009.

85. The Coca-Cola Company seguiu o Acordo de 1996 durante vinte anos; assim, até pelos menos 2015, a Companhia reconheceu, nos Estados Unidos, o recebimento de royalties provenientes do Brasil. A recorrente contesta parte dessas informações, conforme será analisado no tópico referente à multa agravada.

86. A fiscalização esclarece que as remessas feitas pela Coca-Cola Indústrias à matriz dos EUA são lucros e a questão de fundo do processo norte-americano nada tem a ver com a natureza qualitativa das remessas feitas à matriz. O que se verifica é a **existência de royalties**. Porém, entende que os fabricantes pagaram royalties à Recofarma por meio de transações comerciais nacionais e devem ser tributados.

3.6.1 O Fisco dos Estados Unidos e os royalties da Coca-Cola.

Nos Estados Unidos, THE COCA-COLA COMPANY foi atuada em setembro de 2015 pelo *Internal Revenue Service (IRS)*, o fisco norte-americano, em US\$ 3,305 bilhões, acrescidos de juros, relativamente aos exercícios de 2007 a 2009.

A lide gravita em torno de como THE COCA-COLA COMPANY deve alocar os rendimentos obtidos em outros sete países, dentre os quais o Brasil: (a) se como lucros das subsidiárias locais (posição defendida pela atuada); ou (b) se como *royalties* a serem reconhecidos pela matriz norte-americana em razão do uso e exploração das marcas nesses países (posição defendida pelo fisco norte-americano).

[...]

A autuação foi impugnada por THE COCA-COLA COMPANY (a versão em inglês está acostada às fls. 1.888 a 1.922; a tradução juramentada encontra-se às fls. 1.923 a 1.942). O processo atualmente tramita perante a *United States Tax Court (Docket nº 31183-15)*.

[...]

Ainda na impugnação (item 5.d – fls. 1.931/1.932), THE COCA-COLA COMPANY argumenta que, para os períodos em questão (2007 a 2009), **já havia reconhecido o recebimento de US\$ 6 bilhões em receitas atribuídas a intangíveis oriundos especificamente dos países citados na autuação (Brasil, México, Irlanda, Egito, Chile, Costa Rica e Suazilândia) com base em um ‘acordo’ firmado com o IRS em 1996** (o “Acordo de Encerramento” ou “The 1996 Closing Agreement”).

[...]

A notificação do IRS, porém, atribui aos Sete Licenciados Estrangeiros um adicional de US\$ 9,4 bilhões em *royalties*, sendo que US\$ 8,4 bilhões se referem aos rendimentos oriundos da Irlanda, Brasil e México.

[...]

Especificamente no caso do licenciado brasileiro, o ajuste adicional de *royalties* imputado pelo IRS foi de US\$ 1,768 bilhão (vide item 4.a.3 da impugnação, já transcrito).

Conclusão: perante o fisco norte-americano, THE COCA-COLA COMPANY reconhece uma significativa receita de royalties oriunda do Brasil com base no Acordo firmado em 1996. Porém, o IRS considerou insuficiente os royalties informados pela Companhia e acresceu, de ofício, US\$ 1,768 bilhão para os exercícios de 2007 a 2009.

Conforme noticiado, **o Acordo de 1996 foi consistentemente seguido por THE COCA-COLA COMPANY nos vinte anos subsequentes. Portanto, até pelos menos 2015, a Companhia seguiu reconhecendo, nos Estados Unidos, o recebimento de royalties provenientes do Brasil.**

Já perante o fisco brasileiro, em comportamento diametralmente oposto, a aparência dada às transações realizadas entre THE COCA-COLA COMPANY e sua licenciada local, a COCA-COLA INDÚSTRIAS, é de que **não haveria qualquer valor atribuível a royalties.**

Importante esclarecer que este procedimento fiscal é conclusivo no sentido de que as remessas feitas pela COCA-COLA INDÚSTRIAS à matriz são, de fato, lucros. Ou seja, a questão de fundo do processo norte-americano nada tem a ver com a natureza qualitativa das remessas feitas à matriz. O que de lá se extrai, de forma inconteste, é que os royalties **existem**. Porém, entende o fisco brasileiro que foram pagos pelos fabricantes à RECOFARMA, ainda que dissimuladamente, por meio transações comerciais nacionais e, por isso, devem ser aqui tributados (vide tópicos 4.1 e 4.2 deste Termo de Verificação).

Trata-se de fenômeno recorrente no Direito Tributário Internacional, a requalificação de rendimentos, do qual podem resultar “[...] *conflitos de qualificação, positivos ou negativos, os quais conduzem, respectivamente, à dupla tributação (cúmulo) ou à ausência de tributação (vácuo)*”.

Outro dado que interessaria do processo norte-americano é **o aspecto quantitativo dos royalties no tocante à operação brasileira**. Isso porque, à míngua de dados concretos a respeito, faz-se necessário o **arbitramento desses rendimentos** com base no previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional.

Em 06/11/2017, a COCA-COLA INDÚSTRIAS apresentou sua informação final a respeito do tema (fls. 1.786/1.787) reiterando não ter pago *royalties* à matriz e que não teria como responder por fatos de “terceiros”. Porém, como se trata da sua própria controladora, de quem diz ser representante no Brasil⁶⁷, não há como aceitar a justificativa para a não apresentação das informações solicitadas pela fiscalização, do que resulta o agravamento da penalidade aplicável, conforme abordado no tópico 9.1 deste Termo de Verificação.

87. Voltaremos a esse ponto ao tratar do agravamento da multa.

ii) Espanha

88. A autuação do Fisco espanhol é semelhante ao caso destes autos. O Fisco espanhol (Inspeção) considerou que a cessão de uso para o fabricante (Casbega) da marca Coca-Cola não é gratuita como previsto em contrato, mas retribuída, encontrando-se sua retribuição incorporada aos preços dos concentrados, a qual deve ser qualificada como royalty por cessão de uso da marca.

89. A decisão do Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (*Resolución* nº 02296/2012, de 03/10/2013, (e-fls. 1.945 a 1.965; tradução juramentada e-fls. 1.966 a 2.072) assenta, quanto ao mérito da controvérsia - o que interessa ao caso -, que o valor agregado da marca que permite obtenção de maiores receitas justifica consideráveis despesas de marketing destinadas a manter e/ou aumentar o valor da referida marca. Assim, a cessão de uso da marca Coca-Cola não é instrumental e gratuita, mas substancial e onerosa, em razão da sua difusão e prestígio.

3.6.2 O Fisco da Espanha e o Sistema Coca-Cola.

[...]

A dissimulação dos *royalties* resultou em autuação em desfavor do então fabricante licenciado COMPAÑIA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS SA acerca de retenções do *Impuesto sobre la Renta de no Residentes* dos exercícios de 2005, 2006 e 2007. Isso porque, na Espanha, as receitas de um não-residente geradas pelo licenciamento do uso de marcas eram tributadas à alíquota de 25% (em 2005 e 2006) e 24% (em 2007). Nesse caso, o fornecedor do concentrado estava sediado na Irlanda.

A autuação fiscal data de novembro/2011 e o procedimento foi levado à apreciação do Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

A decisão do TEAC (*Resolución* nº 02296/2012, de 03/10/2013 – fls. 1.945 a 1.965) descreve o caso com grande similaridade ao planejamento tributário abusivo aplicado no Brasil. Às fls. 1.966 a 2.072 está acosta a tradução juramentada da *Resolución* nº 02296/2012. A seguir, transcreve-se excertos da mesma, incluindo a identificação de empresas e marcas omitidas no documento disponível para consulta pública ao site do TEAC.

[...]

Ao analisar o mérito da matéria, a *Resolución* nº 02296/2012 **concluiu serem improcedentes as alegações a respeito da suposta gratuidade na cessão das marcas apresentadas pela demandante**, a COMPAÑIA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS (ou “CASBEGA”), fabricante licenciada pela Coca-Cola na Espanha.

[...]

DÉCIMO TERCEIRO [...]

Pois bem, aplicando todo o anterior ao caso que nos ocupa não resta dúvida que THE COCA-COLA COMPANY é o titular das marcas e que as mesmas não caducaram, havendo sido portanto usadas na Espanha por terceiros (as empresas engarrafadoras entre as quais se encontra CASBEGA) com seu consentimento (tal e como permite o art. 39.3 anteriormente transcrito [da Lei 17/2001]) expresso no “Contrato de Fabricação” no qual, como vimos, o titular cede temporariamente o uso das marcas ao engarrafador para os “fins de elaboração, envase, distribuição e venda das Bebidas”. **O problema seguinte a solucionar é se cabe entender que tal cessão é gratuita ou não.**

DÉCIMO QUARTO. E para resolver a referida questão há que se deixar claro já desde o princípio que ainda que os “concentrados” tenham um determinado valor econômico, e também o têm as bebidas com eles elaboradas, **não resta dúvida que as referidas bebidas, comercializadas sob uma determinada marca de prestígio, têm um maior valor.**

E é precisamente por dito valor agregado que incorpora a marca e que permite a obtenção de maiores receitas que as que se derivariam da venda do produto sem a mesma (ou com outra de menor difusão ou prestígio) o que justifica que se incorra em consideráveis despesas de marketing destinadas a manter e/ou aumentar o valor da referida marca (que não dos produtos em si comercializados sob a mesma tal e como analisaremos especificamente em um F.J. posterior).

[...]

E ainda que a referida **“autorização de uso” de marca reconhecida pelo contribuinte seja qualificada por este como obrigação e não como direito do mesmo, parecendo querer chegar à conclusão de que apenas se fosse um direito seria gerador de royalty, na opinião deste Tribunal ambos os aspectos (obrigação e direito) não são excludentes, mas sim complementares:** CASBEGA adquire o direito de uso da marca e a obrigação de utilizar a mesma em relação aos produtos (as bebidas) por ela elaboradas com os “concentrados” adquiridos do Grupo Coca-Cola. E sem que a isso se oponha a existência de limites e/ou condições. Limites e/ou condições que, por outro lado, são inerentes a todo contrato de cessão de direitos, que nunca é absoluta.

[...]

Por outro lado, e contra o alegado [...], **o direito de usar a marca não é algo meramente “instrumental”, mas sim algo “substancial” aos contratos assinados entre as partes** no sentido de que ao fornecedor lhe interessa vender seus concentrados e à CASBEGA comercializar os produtos que elabora com tais concentrados sob algumas determinadas marcas (COCA-COLA ou NESTEA), de especial difusão e prestígio no mercado e cujo uso lhe supõe um volume de vendas notavelmente superior ao que obteria caso comercializasse os produtos sob uma denominação própria da CASBEGA sem a referida difusão e prestígio no mercado.

[...] **A importância da marca é tal (e mais as que agora nos ocupam) que dificilmente poderia ser entendida na opinião da Inspeção como uma cessão de uso meramente “instrumental” da mesma, e muito menos gratuita, como defende o reclamante.** Circunstância esta que a Inspeção apoia no Relatório de Avaliação realizado e que outorga à cessão da marca algumas porcentagens, como exemplo, de 61,17% do preço do concentrado no caso da Coca-Cola normal e de 46,18% no caso da Coca-Cola Light.

Em seguida, a *Resolución* nº 02296/2012 descreve a metodologia e os critérios adotados pela fiscalização espanhola para a quantificação dos *royalties* e avalia a validade das provas utilizadas pela fiscalização na determinação dos valores à luz de alguns precedentes daquele Tribunal, acabando por anular a autuação em razão do reconhecimento do estado de “indefensabilidade” arguido pela recorrente.

[...]

Foi promovido, então, um recurso extraordinário de alçada para unificação de critério abrangendo, inclusive, a precitada *Resolución* nº 02296/2012. Trata-se da *Resolución* nº 07574/2015, cuja recente decisão proferida em 04/04/2017 (fls. 2.150 a 2.213) resultou na revisão das conclusões acerca da validade das provas utilizadas naquele outro processo (vide detalhe na Figura 14 abaixo).

[...]

Sem adentrar nos desdobramentos dessas decisões do tribunal administrativo, há dois fatos inconteste sobre o caso espanhol: 1º) há grande similaridade com o planejamento tributário posto em prática pelo Sistema Coca-Cola no Brasil; e 2º) os *royalties* devidos pela cessão de uso das marcas Coca-Cola foram dissimuladamente incluídos nos preços dos “concentrados” fornecidos ao fabricante (engarrafador) local.

90. Como se vê, nos Estados Unidos a recorrente em acordo celebrado com o IRS reconheceu a existência de *royalties*; na Espanha temos um procedimento semelhante ao adotado no Brasil, em que o Fisco espanhol também apurou a existência de *royalties*, porém a sistemática adotada para arbitrar os valores foram muito superiores à adotadas pelo Fisco brasileiro.

91. Desde já esclareço que os fatos apurados em outros países não são fundamentos para decidir o apurado pelo Fisco brasileiro, mas demonstram o questionamento acerca da

existência de royalties decorrentes do uso da marca Coca-Cola além fronteiras. O que determina a existência ou não royalties no âmbito das operações do Sistema Coca-Cola no Brasil são as provas constantes destes autos coletadas pela autoridade fiscal, bem como a análise do teor do “Contrato de Fabricação”.

92. Verifica-se, pois, que a análise do “Contrato de Fabricação” é de fundamental importância. Todavia, antes de tal análise, necessário destacar que tanto a Recofarma quanto a Coca-Cola Indústrias Ltda., representante imediata da The Coca-Cola Company no Brasil, **recusaram-se** a apresentar os contratos de fabricação. A fiscalização, todavia, obteve tais contratos perante outros fabricantes (e-fls. 69).

Com relação ao “Contrato de Fabricação”, há dois deles juntados ao presente processo, celebrados com VONPAR REFRESCOS S/A (fls. 1.788 a 1.805) e CVI REFRIGERANTES LTDA (fls. 1.806 a 1.836). Ambos foram obtidos junto aos fabricantes, haja vista tanto a RECOFARMA quanto a COCA-COLA INDÚSTRIAS terem deixado de atender as intimações da fiscalização a respeito.

Nota 16: A COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA. (“CCIL”), representante imediata da Companhia norte-americana no País, valeu-se de resposta evasiva para **deixar de apresentar os referidos contratos no âmbito deste procedimento fiscal, não obstante ter sido claramente intimada a respeito - vide itens INI.8 e INI.9 do Termo de Início dirigido à CCIL (fl. 1.179) e respectivas respostas (fl. 1.629)**. De forma semelhante atuou a RECOFARMA: instada por meio do item INI.6 do Termo de Início a ela dirigido a apresentar os “Contratos de Fabricação” em que figurava como “Fornecedor Autorizado” dos “concentrados” (vide fl. 265), afirmou que deles “*não constam nominalmente a Recofarma*” (fl. 342); mas, ainda assim, estaria apresentando “*a título exemplificativo*” um contrato firmado entre THE COCA-COLA COMPANY e um fabricante (sic). Diga-se, porém, que **nenhum documento dessa espécie foi efetivamente apresentado pela fiscalizada**. A respeito, vide fls. 345 a 536 do DDA nº 10070.000807/0617-06, onde constam todas as informações e documentos apresentados pela fiscalizada em 23/08/2017.

93. A fiscalização observa ainda que em manifestação de inconformidade apresentada nos autos do processo administrativo nº 10283.720472/2010-97 a recorrente apresentou o contrato de fabricação e reconheceu tratar-se de “**contrato-padrão**”. Tal fato, além de frustrar o dever de colaboração²¹ do contribuinte para com o Fisco, revela que a recorrente apresenta para o Fisco somente o que é de seu interesse. Tal fato restará mais evidente ainda quando da análise da multa agravada. Veja-se (e-fls. 2229 e seg.):

Nesta altura do debate, a contribuinte entende necessário **colacionar alguns trechos/cláusulas do “contrato-modelo” que ela mantém com as fabricantes do refrigerante**, para que o argumento não fique sem uma prova concreta (doc. anexo).

Abaixo, confira-se a qualificação das partes nesse “**contrato-padrão**”, onde já é possível perceber que a Companhia estrangeira (“The Coca-Cola Company”) é a proprietária da marca “Coca-Cola” (“Coke”) e possui o direito exclusivo de preparar, acondicionar, distribuir e vender o refrigerante, que, como se sabe, é feito a partir do concentrado fabricado pela Impugnante: [...] IR PARA O TÓPICO DA MULTA

94. Passo à análise do contrato.

²¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 28.

95. Nos “Considerandos” do “Contrato de Fabricação” The Coca-Cola Company, doravante denominada Companhia, deixa claro que é proprietária das marcas “Coca-Cola” e “Coke” e detalha que a marca consiste em *uma Garrafa Distintiva de vários tamanhos nos quais a Bebida é comercializada desde há muitos anos, uma ilustração da Garrafa Distintiva, o dispositivo com a Onda Dinâmica, e a propriedade intelectual consubstanciada na característica distintiva da apresentação, outros dispositivos figurativos e elementos de acondicionamento associados ao Concentrado, ao Xarope e à Bebida*”.

96. Na sequência consta que o fabricante solicitou e obteve autorização, nas condições que especifica, para usar as Marcas do Portfólio Coca-Cola com relação à preparação, acondicionamento, distribuição e venda da bebida. Veja-se (e-fls. 1788 e seg.):

CONTRATO DE FABRICAÇÃO

PELO PRESENTE CONTRATO, feito e celebrado com vigência a partir de 4 de Outubro de 2007, por e entre **THE COCA-COLA COMPANY**, sociedade constituída e com existência jurídica segundo as leis do Estado de **Delaware, Estados Unidos da América**, [...] (doravante aqui denominada a "Companhia"); e VONPAR REFRESCOS S.A. [...] (doravante aqui denominado o "Fabricante").

[...]

CONSIDERANDO QUE,

A Companhia dedica-se à fabricação e venda de bases, essências e outros ingredientes para bebidas, e um concentrado-base para bebida (doravante aqui denominado o "Concentrado"), cuja fórmula é um segredo industrial da Companhia, a partir do qual é preparado um xarope ou pó para bebidas não alcoólicas (doravante aqui denominado o "Xarope"), e dedica-se também à fabricação e venda do Xarope, sendo esse Concentrado ou Xarope usado na preparação de uma "bebida" não alcoólica (doravante aqui denominada a "Bebida") para venda em garrafas e outros recipientes e sob outras formas e de outras maneiras;

B. A Companhia é a proprietária das marcas que incluem "Coca-Cola" e "Coke", que distinguem o Concentrado, o Xarope e as Bebidas, consistindo a marca em uma Garrafa Distintiva de vários tamanhos nos quais a Bebida é comercializada desde há muitos anos, uma ilustração da Garrafa Distintiva, o dispositivo com a Onda Dinâmica, e a propriedade intelectual consubstanciada na característica distintiva da apresentação, outros dispositivos figurativos e elementos de acondicionamento associados ao Concentrado, ao Xarope e à Bebida (sendo as ditas marcas "Coca-Cola", "Coke", a Garrafa Distintiva, a ilustração da Garrafa Distintiva, o dispositivo da Onda Dinâmica, a **propriedade intelectual** consubstanciada na característica distintiva da apresentação, outros dispositivos figurativos e elementos de acondicionamento associados ao Concentrado, ao Xarope e à Bebida, e quaisquer marcas adicionais que a Companhia possa adotar de tempos em tempos para distinguir o Concentrado, o Xarope e a Bebida, doravante aqui denominados as "Marcas");

[...]

E. O Fabricante solicitou à Companhia autorização para usar as Marcas com relação à preparação, acondicionamento, distribuição e venda da Bebida em um território, e por todo ele, definido e descrito no presente Contrato;

F. A Companhia está disposta a conceder ao Fabricante a autorização solicitada, nos termos e condições estipulados no presente Contrato.

97. De acordo com o objeto do contrato, a Companhia autoriza o fabricante a preparar e acondicionar as bebidas em “Recipientes Aprovados” e a distribuir e vender tais recipientes sob o amparo das Marcas. Ao usar a expressão “*distribuir e vender o mesmo*” o destaque é para

o “Recipiente Aprovado” e não para a bebida, afinal, não se trata de um produto qualquer, mas de um produto Coca-Cola.

I. OBJETO DO CONTRATO

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

[...]

Exceto como possa estar disposto no presente instrumento, e durante a vigência do presente Contrato, a Companhia se absterá de vender ou distribuir, ou de causar a venda ou distribuição, da Bebida no Território em Recipientes Aprovados. **A Companhia reserva-se o direito, porém, de preparar e acondicionar a Bebida em qualquer recipiente para venda, dentro e fora do Território, e de preparar, acondicionar, distribuir ou vender, ou autorizar terceiros a preparar, acondicionar, distribuir ou vender a Bebida no Território em qualquer recipiente outro que não um Recipiente Aprovado.**

98. Para proteger-se do uso indevido das marcas do portfólio Coca-Cola, as cláusulas referentes às “*Obrigações do fabricante com relação às marcas*”, estabelecem que o Fabricante não tem direito a “***qualquer participação nas Marcas ou na reputação comercial vinculada às mesmas [...]; reconhece e concorda que todos os direitos e participação criados através desse uso das Marcas [...]** vigorarão em benefício da Companhia e serão de propriedade da mesma*”. Estabelece ainda que ao fabricante é concedida “*uma mera permissão temporária, desvinculada de qualquer direito ou participação, e sem pagamento de qualquer remuneração ou taxa de royalties, para usar as referidas Marcas [...]*”(1792):

III. OBRIGAÇÕES DO FABRICANTE COM RELAÇÃO ÀS MARCAS

12. O Fabricante reconhecerá a todo tempo a validade e propriedade das Marcas pela Companhia, e em nenhum momento questionará a validade e propriedade das Marcas.

13. **Nada no presente instrumento dará ao Fabricante qualquer participação nas Marcas ou na reputação comercial vinculada às mesmas**, nem em qualquer rótulo, desenho, recipiente ou outras representações visuais das mesmas, ou usadas com relação às mesmas; e **o Fabricante reconhece e concorda que todos os direitos e participação criados através desse uso das Marcas**, rótulos, desenhos, recipientes ou outras representações visuais **vigorarão em benefício da Companhia e serão de propriedade da mesma. A Companhia e o Fabricante acordam** e entendem que nos termos do presente Contrato **é concedida ao Fabricante uma mera permissão temporária, desvinculada de qualquer direito ou participação, e sem pagamento de qualquer remuneração ou taxa de royalties, para usar as referidas Marcas, rótulos, desenhos, recipientes e outras representações visuais das mesmas**, com relação à preparação, acondicionamento, distribuição e venda da Bebida em Recipientes Aprovados, entendendo-se que esse uso será de modo tal que resulte em atribuir toda a reputação comercial dele decorrente à Companhia, como fonte e origem de tal Bebida, e a Companhia terá todo o direito de determinar, em cada caso, a maneira de apresentação e as outras providências necessárias ou desejáveis para garantir o cumprimento da presente Cláusula 13.

99. As cláusulas protetivas das marcas impõem ainda as seguintes condições:

14. O Fabricante não adotará nem usará qualquer nome, nome de sociedade, nome comercial, título de estabelecimento ou outra designação comercial que inclua as palavras "Coca-Cola", "Coca", "Cola", "Coke", ou quaisquer delas, nem qualquer nome que seja semelhante aos mesmos a ponto de causar confusão com quaisquer das mesmas, ou qualquer representação gráfica ou visual das Marcas ou de qualquer outra marca ou propriedade intelectual de propriedade da Companhia, sem o prévio consentimento por escrito da Companhia.

15. O Fabricante pactua e acorda que durante a vigência do presente Contrato e de conformidade com as leis aplicáveis:

- (a) não fabricará, preparará, distribuirá, venderá, negociará ou de outra maneira terá relação com qualquer produto associado a qualquer característica de apresentação ("trade dress") ou qualquer recipiente que seja uma imitação de uma característica de apresentação ("trade dress") ou recipiente quanto ao qual a Companhia afirme ter um interesse de propriedade intelectual ou que provavelmente seja confundido com tal característica de apresentação ("trade dress") ou recipiente, ou cause confusão com os mesmos, ou seja percebido pelos consumidores como sendo semelhante aos mesmos a ponto de causar confusão com os mesmos, ou seja, fraudulentamente apresentado como os mesmos;
- (b) não fabricará, preparará, acondicionará, distribuirá, venderá, negociará nem de outra forma terá relação com qualquer produto associado a qualquer marca ou outra designação que seja uma imitação ou violação de quaisquer das Marcas ou que provavelmente seja uma apresentação fraudulenta de qualquer produto que se destine a levar o público a acreditar que ele se origina da Companhia em virtude da associação do Fabricante com o negócio de fabricar, preparar, acondicionar, distribuir e vender a Bebida. Sem que isso limite de qualquer maneira a generalidade do acima exposto, pelo presente instrumento, fica expressamente entendido e estipulado que o uso da palavra "Coca" ou o equivalente no idioma ou fonética local, de qualquer forma ou modo, ou qualquer palavra gráfica ou foneticamente semelhante à mesma ou que constitua imitação da mesma, sobre qualquer produto outro que não o da Companhia constituiria violação da marca "Coca-Cola" ou provavelmente causaria a apresentação fraudulenta da mesma;
- (c) não fabricará, preparará, acondicionará, distribuirá, venderá ou de outra forma terá relação com quaisquer bebidas não alcoólicas outras que não aquelas preparadas, acondicionadas, distribuídas ou vendidas pelo Fabricante com autorização da Companhia, salvo se for obtido prévio consentimento por escrito da Companhia;
- (d) não usará veículos de entregas, engradados, caixas de papelão, geladeiras, máquinas de venda e outros equipamentos que apresentem as Marcas, para distribuição e venda de quaisquer produtos que não sejam identificados pelas Marcas, sem o prévio consentimento por escrito da Companhia;

[...]

- (f) não fabricará, preparará, acondicionará, distribuirá, venderá ou de outra forma terá relação com (i) qualquer bebida comercializada com o nome "cola" (seja isoladamente ou em conjunto com qualquer outra palavra ou palavras) ou qualquer expressão fonética dessa palavra, nem (ii) qualquer bebida fornecida com o nome de "cola" ou que de outra forma seja uma imitação do Concentrado, Xarope ou Bebida ou que provavelmente deva ser substituída pela mesma durante a vigência do presente Contrato, e, reconhecendo os valiosos direitos concedidos pela Companhia ao Fabricante nos termos do presente Contrato, por um período adicional de dois anos depois disso; e
- (g) não adquirirá ou deterá, direta ou indiretamente, a propriedade, nem celebrará qualquer contrato ou acordo com relação ao gerenciamento ou controle de qualquer pessoa física ou jurídica, dentro ou fora do Território, que se dedique a quaisquer das atividades proibidas nos termos da presente Cláusula 15.

Os pactos aqui contidos aplicam-se não apenas às atividades com as quais o Fabricante possa ter relação direta, mas também atividades com as quais o Fabricante possa ter

relação indiretamente através da propriedade, controle, administração, sociedade, acordo, e seja localizada dentro ou fora do Território.

17. (b) Caso a autoridade pública, que tenha jurisdição, recuse qualquer pedido da Companhia ou do Fabricante de registrar o Fabricante como usuário ou licenciado de quaisquer das Marcas referentes à Bebida, a Companhia terá então o direito de rescindir o presente Contrato imediatamente.

100. Embora a recorrente alegue que o mecanismo de precificação de incidência criou um ambiente *previsível e transparente* entre fornecedores de concentrado e engarrafadores no sistema Coca-Cola, e os acordos de incentivo funcionam como estímulo para aumentar o volume de vendas, o que se vê nas “Condições de compra e venda”, além de mecanismos de proteção da marca, são cláusulas típicas de contrato de adesão em que The Coca-Cola Company reserva-se o direito de rever, de “*tempos em tempos e a qualquer tempo*”, a seu exclusivo critério, o preço do concentrado, as condições de despacho e pagamento, dentre outros; caso o fabricante não concorde, o contrato fica automaticamente rescindido nas condições que especifica (e-fls. 1796).

CONDIÇÕES DE COMPRA E VENDA

23. (a) A Companhia **reserva-se o direito**, mediante notificação por escrito, ao Fabricante, de estabelecer e rever, de tempos em tempos e a qualquer tempo, a seu exclusivo critério, o preço do Concentrado, o Fornecedor Autorizado, o ponto de fornecimento e pontos alternativos de fornecimento do Concentrado, **as condições de despacho e pagamento**, e a moeda ou moedas aceitáveis pela Companhia ou pelos Fornecedores Autorizados.

(b) Se o Fabricante não concordar em pagar o preço revisado do Concentrado, então, caberá ao Fabricante **notificar a Companhia, por escrito, dentro de 30 (trinta) dias**, a contar do recebimento da notificação, da Companhia acima mencionada, com o novo preço revisado. Neste caso, o presente Contrato ficará automaticamente rescindido após 3 (três) meses civis contados do recebimento da notificação do Fabricante, sem responsabilidade de quaisquer das partes por perdas e danos.

(c) Qualquer falha por parte do Fabricante em notificar a Companhia com relação ao preço revisado do Concentrado, de acordo com o parágrafo (b) do presente instrumento, será considerada como aceitação, pelo Fabricante, do preço revisado.

[...]

27. Quando da expiração ou rescisão antecipada do presente Contrato:

- (a) o Fabricante não preparará, acondicionará, distribuirá ou venderá a Bebida nem fará qualquer uso das Marcas, Recipientes Aprovados, tampas de garrafas, engradados, caixas de papelão, rótulos, outros materiais de acondicionamento ou materiais de publicidade, marketing ou promocionais usados ou que se destine ao uso pelo Fabricante unicamente com relação à preparação, acondicionamento, distribuição e venda da Bebida;
- (b) **o Fabricante eliminará, imediatamente**, de suas instalações, **todas as referências à Companhia, à Bebida e às Marcas, veículos de entrega, máquinas de venda, geladeiras e outros equipamentos do Fabricante**, e de todo o papel timbrado do negócio e todo o material escrito, gráfico, eletromagnético, digital ou outros materiais de publicidade, marketing ou promoção usados ou mantidos pelo Fabricante, e posteriormente a essas ações, o Fabricante não sustentará, de qualquer maneira que seja, que tem qualquer ligação com a Companhia, a Bebida ou **as Marcas**;

[...]

29. O Fabricante, antes de emitir, oferecer, vender, transferir, comercializar ou trocar quaisquer de suas ações na sociedade, ou outra participação em sociedades,

seus títulos, debêntures ou outra prova de endividamento, ou promover a venda dos itens acima, ou estimular a procura pela compra ou uma proposta para venda dos mesmos, **obterá o consentimento, por escrito, da Companhia sempre que este usar, nesse sentido, o nome da Companhia ou as Marcas ou qualquer descrição da relação de negócios com a Companhia em quaisquer prospectos, publicidade ou outros esforços de venda.** O Fabricante não usará o nome da Companhia nem as Marcas nem qualquer descrição da relação de negócios com a Companhia, em quaisquer prospectos ou publicidade usados com relação à aquisição, pelo Fabricante, de quaisquer ações ou outra participação em sociedades com terceiros, sem o prévio consentimento por escrito da Companhia.

[...]

32. (a) **A Companhia reserva-se o direito privativo e exclusivo de mover qualquer processo ou ação cível, administrativo ou criminal, e de uma maneira geral de adotar ou buscar qualquer remédio legal que considerar desejável, para proteção de sua reputação, Marcas e outros direitos de propriedade intelectual, bem como para proteção do Concentrado, do Xarope e da Bebida, e para se defender em qualquer ação que afete esses assuntos. Mediante solicitação da Companhia, o Fabricante prestará assistência em qualquer tal ação. O Fabricante não terá qualquer pretensão contra a Companhia como resultado de tal processo ou ação por qualquer omissão em mover ou se defender em tais processos ou ações. O Fabricante notificará prontamente a Companhia de qualquer litígio ou processo movido ou ameaçado que afete esses assuntos. O Fabricante não moverá qualquer processo judicial ou administrativo contra qualquer terceiro, que possa afetar os interesses da Companhia, sem o prévio consentimento, por escrito, da Companhia.**
- (b) A Companhia tem o direito e a responsabilidade privativos e exclusivos de mover e se defender em todos os **processos e ações relativos às Marcas**. **A Companhia pode mover e se defender em tais processos e ações em seu próprio nome ou exigir que o Fabricante mova e se defenda em tais processos ou ações**, em seu próprio nome, ou conjuntamente nos nomes do Fabricante e da Companhia.

101. Como se vê, o “Contrato de Fabricação” contém inúmeras cláusulas de proteção das marcas do Sistema Coca-Cola, afinal trata-se de um ativo intangível valioso e que cada vez mais destaca-se no ambiente de negócios.

102. Intimada sobre cobrança/inclusão de royalties nos preços dos concentrados, a recorrente informou que: i) “*não recebeu (e não recebe) valores de royalties referente ao uso de marca dos engarrafadores*”; ii) “*os contratos que autorizam os fabricantes, a título não oneroso, a utilizarem as marcas são firmados com a matriz americana, The Coca-Cola Company, detentora das marcas e não com a Recofarma, que é responsável apenas pela produção do principal insumo na fabricação dos refrigerantes - o concentrado*”.

103. Ocorre que nos “Considerandos” do “Contrato de Fabricação”, como visto acima, o fabricante solicitou e obteve autorização, nas condições que especifica, para **usar as Marcas** do Portfólio Coca-Cola com relação à preparação, acondicionamento, distribuição e venda da bebida.

104. Temos, portanto, o seguinte quadro: no âmbito do sistema Coca-Cola investe-se vultosos valores em publicidade e propaganda; o contrato de fabricação impõe rígidas cláusulas para proteger as marcas do Portfólio Coca-Cola, típicas de um contrato de adesão; impõe que o fabricante não tem direito a qualquer participação nas marcas ou na respectiva reputação comercial, bem como deve reconhecer e concordar que todos os direitos e participações criados

por meio do uso das marcas do portfólio Coca-Cola são de propriedade da The Coca-Cola Company (Companhia). Todavia, não lhe é exigida nenhuma remuneração por tal uso. Pelo contrário, ao fabricante é concedida “*uma mera permissão temporária, desvinculada de qualquer direito ou participação, e sem pagamento de qualquer remuneração ou taxa de royalties, para usar as referidas Marcas*”.

105. É explícita a incongruência. Como observa a fiscalização, “*a graciousidade no uso das marcas do portfólio da Coca-Cola por terceiros causaria estranheza a um observador menos atento. Mas nada há de “gratuito” na permissão concedida aos fabricantes. Eles pagam, e muito, por esse direito. E há vultosas repercussões tributárias envolvidas por trás dessa aparente gratuidade*”, como veremos mais adiante.

106. Indaga a fiscalização: “*Qual o core business da Coca-Cola? Fornecer os “concentrados”, cujos custos de fabricação representam apenas 7,7% da receita líquida? Ou explorar comercialmente as marcas do seu portfólio, haja vista 37% da receita da RECOFARMA ser investida em publicidade e propaganda?*”

107. Não se desconhece que os “concentrados” fabricados pela Recofarma têm valor econômico, bem como as bebidas com ele fabricadas; todavia, é inconteste que tais bebidas ao serem comercializadas sob a marca “Coca-Cola” têm um valor agregado muito maior. Daí o motivo de um vultoso investimento em marketing/publicidade na marca e a inserção de várias cláusulas protetivas desse intangível no “Contrato de Fabricação”.

108. Nesse sentido também se manifesta a fiscalização:

[...] o modelo de negócio do Sistema Coca-Cola visa à valorização da marca em cada país, sendo os respectivos custos arcados por cada “licenciado estrangeiro”. Ocorre que, no Brasil, as receitas da COCA-COLA INDÚSTRIAS (indicada como o “licenciado” local) provêm quase exclusivamente da equivalência patrimonial da RECOFARMA e, como tal, é a ela que deve ser atribuída a receita decorrente do valor imaterial que têm as marcas Coca-Cola.

[...] a RECOFARMA arca com bilionárias despesas de publicidade e propaganda (como já mencionado, foram mais de R\$ 7,84 bilhões apenas nos ACs 2014, 2015 e 2016). Despiciendo tecer maiores comentários sobre o objetivo dessas despesas: certamente **destinam-se à promoção das marcas do portfólio da Coca-Cola no Brasil**. Seria absolutamente desarrazoado cogitar que despesas dessa monta visassem à promoção institucional da empresa RECOFARMA e, muito menos, dos “concentrados” por ela fornecidos (afinal, ninguém faz publicidade de kits de componentes para fabricação de refrigerantes). Fato esse, aliás, trazido à lume pela própria fiscalização em Manifestação de Inconformidade apresentada no processo administrativo nº 10283.720472/2010-97:

“Seria teratológico imaginar que a Impugnante [RECOFARMA] pudesse fazer propaganda de seu concentrado, como se ele, sem receber o tratamento dos produtores de refrigerante (correta mistura com água e gás, conforme diretrizes fixadas pela própria Impugnante), pudesse chegar aos consumidores” (fl. 2.228).

De acordo com a ciência contábil, a despesa é o sacrifício realizado para a obtenção de uma receita. Então, a conclusão de que os *royalties* são receitas da RECOFARMA também é corolário de um princípio fundamental da contabilidade, conhecido como **Princípio da Competência**, que determina o **reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas**.

[...]

No mesmo sentido dispõe a NBC TG 30 - Receitas, em seu item 19: “A receita e as despesas relacionadas à mesma transação ou a outro evento devem ser reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência)”.

Quer-se dizer, enfim, que **as receitas de royalties e as despesas com publicidade e propaganda para promoção das respectivas marcas devem ser confrontadas simultaneamente na mesma entidade, haja vista estarem diretamente associadas.** Não fosse isso, a imediata consequência seria a glosa das despesas de publicidade e propaganda deduzidas pela RECOFARMA, posto que não estariam sendo confrontadas com as receitas (royalties) que a partir delas se obtêm.

109. Forçoso concluir, portanto, que a recorrente não cede a título gratuito sua marca para os fabricantes/engarrafadores, como pretende fazer crer no “Contrato de Fabricação”, pelo contrário, há pagamento de royalties para uso dessas marcas.

110. Entender de forma diversa seria aceitar que o Sistema Coca-Cola investe vultosos valores em marketing/publicidade para divulgar sua marca, estabelece várias cláusulas contratuais para também proteger sua marca, afinal, é uma das mais valiosas do mundo e a cede gratuitamente, sem nenhuma onerosidade. Não procede!

111. A incongruência apontada acima explica-se com o artifício implementado pelo Sistema Coca-Cola referente à majoração do custo do concentrado para ocultar as receitas não incentivadas, dentre elas os royalties. Necessário, pois, observar a cláusula 7 do “Contrato de Fabricação” que trata das obrigações do fabricante em relação às ações de publicidade e marketing.

II. OBRIGAÇÕES DO FABRICANTE COM RELAÇÃO A MARKETING, PLANEJAMENTO E APRESENTAÇÃO DE RELATÓRIOS

[...]

7. O Fabricante obriga-se, por sua própria conta, orçar e despender os fundos para publicidade, marketing e promoção da Bebida que possam ser razoavelmente exigidos pela Companhia para criar, estimular e conservar a demanda pela Bebida no Território, ficando entendido que **o Fabricante submeterá à prévia aprovação da Companhia todos os projetos de publicidade, marketing e promoção** relativos às Marcas ou à Bebida, e só usará, publicará, manterá ou distribuirá o material de publicidade, marketing ou promoção relativo às Marcas ou à Bebida, que a **Companhia aprovar e autorizar. A Companhia poderá concordar de tempos em tempos, e observados os termos e condições que ela estipulará em cada caso, em contribuir financeiramente para os programas de marketing do Fabricante. A Companhia também poderá empreender, às suas custas e independentemente do Fabricante, quaisquer atividades adicionais de publicidade ou promoção de vendas no Território que ela considerar úteis ou apropriadas.**

8. (a) O Fabricante reconhece que a Companhia celebrou ou poderá celebrar contratos semelhantes ao presente Contrato com outras partes fora do Território, e aceita as limitações que esses contratos possam razoavelmente impor ao Fabricante na condução do seu negócio nos termos do presente Contrato. O Fabricante concorda ainda em conduzir seu negócio de maneira a evitar conflitos com essas outras partes, e, em caso de apesar disso surgirem controvérsias com essas outras partes, envia todos os esforços razoáveis para dirimi-los amigavelmente.

112. Verifica-se que os projetos de publicidade, marketing e promoção relativos às marcas ou bebidas devem ser previamente aprovados e autorizados por The Coca-Cola

Company e o ônus financeiro de tais projetos são divididos em uma estrutura tripartite, conforme explicado pela fiscalização (e-fls. 128):

Parte “A”: Os fabricantes obrigam-se, por sua própria conta, a orçar e despende fundos para publicidade, marketing e promoção das bebidas em valores “razoavelmente exigidos” por THE COCA-COLA COMPANY. Essa parcela da despesa tem o objetivo de criar, estimular e conservar a demanda das bebidas na abrangência dos respectivos “Territórios” (assim entendida a área geográfica de atuação de cada fabricante delimitada na cláusula 1 do “Contrato de Fabricação”). Portanto, as ações de marketing cujo foco imediato seja aumentar as vendas das bebidas são, a priori, suportadas pelos fabricantes, não obstante carecerem de aprovação e autorização prévias por parte da Companhia.

Parte “B”: Ainda no que tange à promoção dos produtos nas áreas de atuação de cada fabricante, THE COCA-COLA COMPANY pode “concordar, de tempos em tempos, e observados os termos e condições que ela estipulará em cada caso, em contribuir financeiramente para os programas de marketing do fabricante”. De antemão, cabe assinalar a opulência dessas “contribuições financeiras”: R\$ 1.481.427.071,55 no AC 2014; R\$ 1.627.507.019,71 no AC 2015; e R\$ 1.641.571.176,87 no AC 2016. Conforme se detalhará adiante, a operacionalização de boa parte dessas “contribuições” se deu meramente por compensações contábeis ajustadas entre a RECOFARMA e os fabricantes. [parte relacionada à receita não incentivada de contribuições financeiras para programas de marketing]

Parte “C”: Por fim, o “Contrato de “Fabricação” prevê que THE COCA- COLA COMPANY também pode “empreender, às suas custas e independentemente do Fabricante, quaisquer atividades adicionais de publicidade ou promoção de vendas que ela considerar úteis ou apropriadas”. A exemplo do caso anterior, tais despesas têm sido atribuídas à RECOFARMA (representam parte das bilionárias cifras dessa espécie contabilizadas pela fiscalizada). [parte relacionada à receita não incentivada de royalties]

113. Análise das receitas não incentivadas.

1ª parte: Contribuições financeiras para programas de marketing

114. Para compreensão da receita não incentivada necessário analisar parcela das despesas de publicidade e propaganda do Sistema Coca-Cola identificadas acima como contribuições financeiras para os programas de marketing dos fabricantes (Parte “B”).

115. Embora a atividade principal da Recofarma seja produção e venda de concentrados e bases para refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas em geral, e Coca-Cola Indústrias Ltda.²², representante de The Coca-Cola Company no Brasil, seja responsável por dar suporte aos negócios dos fabricantes nas áreas de marketing e promoção, o que se verifica é um volume considerável de despesas de publicidade e propaganda por parte da Recofarma.

116. Esse é o procedimento adotado pelo Sistema Coca-Cola. A Recofarma, inclusive, frisou que “as despesas de propaganda e publicidade, ainda que relacionadas ao produto final,

²² Vide relatório que integra a sentença proferida em 13/09/2016 nos autos da Ação Ordinária nº 0146425-36.2014.4.02.5101, da 13ª Vara Federal do Rio de Janeiro, em que são autoras THE COCA-COLA COMPANY e COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA (e-fls. 1.859 a 1.861).

fabricado por terceiros (engarrafadores/fabricantes)” são dedutíveis e já foram objeto de análise em outro processo administrativo (e-fls. 695/696).

Logo, é certo concluir que a contribuinte poderá deduzir custos com propaganda do produto final, pois este é mesmo o único anúncio que pode se contratado (o do refrigerante). Inclusive, cabe lembrar que a questão já foi analisada pelo CARF no acórdão 101-94.104, no âmbito do processo nº 10283.003068/2002-45, como também pela DRJ/BEL no acórdão 01-33.011, qual transcrevemos parcialmente abaixo:

[...]

Tendo em vista todo o exposto acima, entendemos que a informação solicitada por esta fiscalização, tanto no item 3.6 quanto no item 3.7 (já antecipando sua resposta), é inócua, uma vez que as despesas de propaganda e publicidade, ainda que relacionadas ao produto final, fabricado por terceiros (engarrafadores/fabricantes), podem sim ser consideradas dedutíveis, uma vez que são essenciais para a contribuinte, dado o tipo de negócio realizado.

117. De acordo com o art. 419 do Código de Processo Civil, a escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor - no caso, a dedutibilidade da despesa - e outros lhe são contrários - a requalificação de parte das receitas - ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

118. Um dos artifícios utilizados pela Recofarma para aumentar indevidamente o valor do benefício de redução do IRPJ consiste em contabilizar uma receita adicional pela venda do concentrado e, na sequência, reconhecer uma despesa equivalente a título de colaboração financeira para os programas de marketing dos fabricantes (e-fls. 129):

[...] inicialmente, a RECOFARMA contabiliza uma “receita adicional” pela venda do concentrado; num segundo momento, reconhece uma despesa em valor equivalente a título de colaboração financeira para os programas de marketing dos fabricantes.

Significativa parcela dessas colaborações financeiras sequer transitou por contas contábeis representativas de disponibilidades financeiras da fiscalizada (caixa, bancos, etc.). Ou seja, a RECOFARMA não fazia desembolsos financeiros no montante total repassado aos fabricantes e as ditas colaborações foram operacionalizadas, inclusive, por meio de créditos contábeis reconhecidos pela fiscalizada em benefício dos seus clientes”.

119. Segundo a fiscalização, “O que ocorreu foi um vai e vem de valores, em boa parte meramente contábil, com o objetivo de angariar (mais) “vantagens” fiscais, tanto para a RECOFARMA quanto para os fabricantes”. Vejamos.

120. Conforme analisado em preliminar, Junior Cleber Altermann, ex-coordenador financeiro da CVI Refrigerantes Ltda., apontou irregularidades tributárias envolvendo a empresa CVI no âmbito do Sistema Coca-Cola, apresentou documentos (e-fls. 2255 a 2267) e os seguintes esclarecimentos em depoimento à fiscalização (e-fls. 134):

A fim de prestar mais esclarecimentos, o denunciante Júnior Cleber Altermann compareceu à DRF Santa Maria em 1º/11/2017, quando se colheu novo Termo de Depoimento, acostado às fls. 2.269 a 2.271, do qual se destaca o seguinte:

(i) **A RECOFARMA distribuía 50% do total do benefício fiscal por ela usufruído, na proporção das compras realizadas por cada fabricante;**

(ii) O valor da “contribuição” era devido mensalmente à CVI REFRIGERANTES, mediante compensação na conta Fornecedores (RECOFARMA). Havendo saldo, esse era pago mediante transferência bancária;

(iii) Acredita o denunciante que o propósito principal dessa circulação de valores (receita adicional cobrada pela RECOFARMA posteriormente restituída aos fabricantes na forma de “contribuição” para programas de marketing) era tributário, devido à “forma relevante como essa operação (especial) era tratada dentro da CVI e do Sistema Coca-Cola”.

(iv) As “contribuições” recebidas pela CVI REFRIGERANTES não eram destinadas a custear programas de marketing, pois a empresa tinha total liberdade quanto ao uso de tais recursos.

(v) A RECOFARMA/COCA-COLA não adotava qualquer procedimento para verificar como as “contribuições” eram empregadas pela CVI REFRIGERANTES.

121. Ciente de tais informações, mediante auditoria fiscal, a fiscalização identificou os seguintes lançamentos de **colaborações financeiras para programa de marketing** (e-fls. 256-262):

1ª PARTE:

Em depoimentos prestados à Polícia Federal e à Receita Federal (vide fls. 2.252 a 2.272), o ex coordenador financeiro da CVI REFRIGERANTES apresentou o documento “Encontro de Contas CVI x CCIL”, do qual constam os lançamentos contábeis escriturados pela CVI REFRIGERANTES relativamente às contribuições financeiras realizadas pela RECOFARMA em favor do fabricante CVI REFRIGERANTES no período de maio/2013 a abril/2014.

Isso posto, inicialmente faz-se comparação dos valores informados (em R\$) pelo depoente Junior Cleber Altermann em relação ao que foi identificado sobre o fato na escrituração contábil (ECD) da RECOFARMA em 2014.

Período	Contabilidade RECOFARMA (vide lançamentos a seguir)	Planilha “Encontro de Contas CVI x CCIL” (fls. 2.255 a 2.267)
jan/2014	1.889.491,63	1.912.834,20
fev/2014	2.522.756,18	2.522.756,18
mar/2014	2.139.792,66	2.139.792,66
abr/2014	1.990.402,90	1.990.402,90

[...]

A seguir, são transcritos os **lançamentos identificados na ECD da RECOFARMA sobre as contribuições financeiras realizadas à CVI REFRIGERANTES**. No histórico dos lançamentos, a menção à “SANTA MARI” diz respeito à cidade onde está estabelecido o fabricante.

O Razão das contas contábeis citadas está acostado às fls. 2.465 a 4.327, fls. 4.328 a 8.253 e fls. 8.254 a 8.359 do e-processo.

Data	Conta		Histórico	Débito	Crédito
20/01/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	Encontro 01-2014	1.889.491,63	0,00
20/01/2014	0205101000	CONTAS A PAGAR NACIONAL	Encontro 01-2014	0,00	899.033,58
20/01/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	0,00	838.710,99
20/01/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	0,00	151.666,78
20/01/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	0,00	80,28
TOTAL DE JANEIRO/2014				1.889.491,63	1.889.491,63
20/02/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	Encontro 02-2014	2.522.756,18	0,00
20/02/2014	0205101000	CONTAS A PAGAR NACIONAL	Encontro 02-2014	0,00	1.367.444,31
20/02/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	0,00	1.048.548,97
20/02/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	0,00	106.762,90
TOTAL DE FEVEREIRO/2014				2.522.756,18	2.522.756,18

Data	Conta	Histórico	Débito	Crédito
19/03/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	E contas 03.2014	2.139.792,66
19/03/2014	0205101000	CONTAS A PAGAR NACIONAL	E contas 03.2014	0,00
19/03/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	880.391,63
19/03/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	44.991,89
19/03/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	613,97
TOTAL DE MARÇO/2014			2.139.792,66	2.139.792,66

22/04/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	E de Cuentas 04/2014	1.990.402,90
22/04/2014	0205101000	CONTAS A PAGAR NACIONAL	E de Cuentas 04/2014	0,00
22/04/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	855.042,41
22/04/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	243.377,19
22/04/2014	0115101000	CONTAS A RECEBER - NACIONAL	Accounting document SANTA MARI	169.726,20
TOTAL DE ABRIL/2014			1.990.402,90	1.990.402,90

2ª PARTE:

A sistemática de contabilização das contribuições financeiras pela RECOFARMA consistiu no seguinte:

1º) Registro de lançamentos com o histórico “Encontro mês/ano” (ou similar). Em regra, era feito um lançamento a débito da conta de provisão para cada fabricante em cada mês. Exemplos desses lançamentos foram apresentados anteriormente para o caso da CVI REFRIGERANTES.

D - “0215602000 - PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS”, do Passivo Circulante (fls. 8.254 a 8.359);

C - “0205101000 - CONTAS A PAGAR NACIONAL”, do Passivo Circulante (fls. 4.328 a 8.253);

C - “0115101000 - CONTAS A RECEBER – NACIONAL”, do Ativo Circulante (fls. 2.465 a 4.327).

2º) Posteriormente, quando da “realização” da despesa, fazia-se a transferência para conta de resultado em valor correspondente ao total das contribuições financeiras para os fabricantes, agora com o histórico “Incentivo de Vendas mês/ano” (ou similar). Com exceção de janeiro/2014, os saldos mensais foram transferidos para a conta de resultado “0893000000 - INCENTIVOS À ENGARRAFADORES” (fls. 8.416 a 8.471). Em janeiro/2014, a despesa foi lançada na conta de resultado “0891408000 - PROPAGANDA TERCEIROS - DIVERSOS” (fls. 8.370 a 8.415). Vide, a seguir, o resumo desses lançamentos para o AC 2014. Deve-se observar, no entanto, que à fl. 762 a fiscalizada informa que parte das contribuições financeiras foram escrituradas em outras contas de resultado que não apenas as aqui citadas, daí se justificando a diferença em relação aos totais por ela informados no arquivo “Documento 03.xlsx” (termo de anexação à fl. 791).

Data	Conta		Valor	D/C	Histórico
24/01/2014	0891408000	PROPAGANDA TERCEIROS- DIVERSOS	149.190.713,82	D	INCENTIVO DE VENDAS 1213
24/01/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	149.190.713,82	C	INCENTIVO DE VENDAS 1213

Data	Conta		Valor	D/C	Histórico
20/02/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	145.175.948,28	D	INCENTIVO DE VENDAS 0114
20/02/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	145.175.948,28	C	INCENTIVO DE VENDAS 0114
25/03/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	132.974.834,77	D	INCENTIVO DE VENDAS 0214
25/03/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	132.974.834,77	C	INCENTIVO DE VENDAS 0214
22/05/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	141.395.272,89	D	INCENTIVO DE VENDAS 0414
22/05/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	141.395.272,89	C	INCENTIVO DE VENDAS 0414
22/05/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	138.553.228,17	D	INCENTIVO DE VENDAS 0314
22/05/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	138.553.228,17	C	INCENTIVO DE VENDAS 0314
17/06/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	135.269.840,27	D	INCENTIVO DE VENDAS 0514
17/06/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	135.269.840,27	C	INCENTIVO DE VENDAS 0514
25/07/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	106.170.071,11	D	INCENTIVO DE VENDAS 0614
25/07/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	106.170.071,11	C	INCENTIVO DE VENDAS 0614
21/08/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	165.868.671,31	D	INCENTIVO DE VENDAS 0714
21/08/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	165.868.671,31	C	INCENTIVO DE VENDAS 0714
18/09/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	150.929.863,25	D	INCENTIVO DE VENDAS 0814
18/09/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	150.929.863,25	C	INCENTIVO DE VENDAS 0814

Data	Conta		Valor	D/C	Histórico
24/10/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	148.944.981,64	D	INCENTIVO DE VENDAS 0914
24/10/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	148.944.981,64	C	INCENTIVO DE VENDAS 0914
19/11/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	193.414.824,13	D	INCENTIVO DE VENDAS 1014
19/11/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	193.414.824,13	C	INCENTIVO DE VENDAS 1014
17/12/2014	0893000000	INCENTIVOS À ENGARRAFADORES	169.847.630,11	D	INCENTIVO DE VENDAS 1014
17/12/2014	0215602000	PROVISÃO DE DESPESAS DIVERSAS	169.847.630,11	C	INCENTIVO DE VENDAS 1014

122. Os valores atribuídos às colaborações financeiras para os programas de marketing dos fabricantes totalizaram R\$4.750 milhões (R\$1.481 milhões no AC 2014; R\$1.627 milhões no AC 2015; e R\$ 1.641 milhões no AC 2016).

123. Tais colaborações financeiras representaram 30% da receita líquida da Recofarma nos respectivos períodos. Ou seja, o preço atribuído aos “concentrados” foi majorado em cerca de 43%, a fim de que 30% do valor contabilizado como receita fosse posteriormente restituído (ou creditado contabilmente) aos fabricantes²³.

124. Tal artifício, além de aumentar indevidamente o valor do benefício de redução do IRPJ, não gerou qualquer ônus fiscal adicional, pois (e-fls. 131):

- (i) não há variação do lucro líquido em termos absolutos, já que a receita adicional é neutralizada pela despesa equivalente atribuída à contribuição para os programas de marketing;
- (ii) na classificação tarifária em que ela enquadrava os concentrados, as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS estão reduzidas a zero;
- (iii) os débitos de IPI eram tidos como isentos; e

²³ Nota 54 do TVF: "Hipoteticamente: ao invés de R\$ 70, os “concentrados” são faturados por um valor 43% maior, o que dá R\$ 100 (= R\$ 70 x 1,43). Depois, a RECOFARMA restitui 30% do que foi cobrado; ou seja, devolve R\$ 30 aos fabricantes. E assim se chega ao “preço original” (R\$ 70 = R\$ 100 – R\$ 30)".

125. Entendo correto o posicionamento da fiscalização no sentido de que “ainda que se admitisse inexistir malícia no expediente aqui descrito (fato que, por ora, adota-se apenas como hipótese) o certo é que essa receita adicional” não pode ser considerada como decorrente de atividade incentivada para fins de determinação da redução do IRPJ. Seja porque nada tem a ver com o incentivo visado pela lei (desenvolvimento regional), seja porque dá azo a inimagináveis situações de fraude (em conluio, as partes que obtêm as “vantagens” fiscais podem elevar o valor das transações entre si até quanto seja o necessário para, no limite, aproximar a receita incentivada a 100% da receita total).” (e-fls. 131-132). Nos anos-calendário 2014, 2015 e 2016 a Recofarma atingiu os patamares de 99,40%, 99,96% e 99,22% de receita líquida incentivada em relação à receita líquida²⁴.

126. O apurado pela fiscalização, com base em documentos juntados aos autos (contratos de fabricação, documentos contábeis e fiscais) e não apenas com base nas palavras do denunciante, comprova irregularidades no âmbito do Sistema Coca-Cola.

2ª parte: rendimentos de royalties decorrentes da cessão de uso das marcas do portfólio Coca-Cola concedida aos fabricantes

127. A fiscalização tentou várias vezes obter informações com a recorrente e com a Coca-Cola Industrias Ltda. que pudessem subsidiar a valoração dos rendimentos royalties, porém não obteve resposta positiva, pois a recorrente não reconhece a existência de tais rendimentos.

128. Assim, a fiscalização arbitrou o valor dos royalties, conforme determina o art. 148²⁵ do CTN. O trecho a seguir demonstra que o arbitramento pautou-se na razoabilidade, conservadorismo e em informações colhidas dos livros e obrigações tributárias acessórias apresentados pela recorrente (e-fls. 136).

Não se olvide que a valoração dos *royalties* das marcas Coca-Cola traz dificuldades adicionais em relação ao que se teria para o arbitramento do preço de outros bens, seja pela característica de intangibilidade tão peculiar a essa espécie de direito, seja pela inexistência de bases comparáveis (afinal, cuida-se da marca de bebidas reconhecidamente mais valiosa do mundo).

Assim, o procedimento de arbitramento a seguir descrito buscou não apenas se orientar **pela razoabilidade e ser o mais conservador possível**; mas, principalmente, valeu-se exclusivamente de **informações colhidas dos livros e obrigações tributárias** acessórias apresentadas pela fiscalizada. Senão, veja-se.

²⁴ Notas 84, 85 e 86 do TVF: "No AC 2014, de uma receita líquida total de R\$ 5.330.194.353,82, a fiscalizada considerou que R\$ 5.298.404.822,31 corresponderiam à atividade incentivada com redução de 75%. No AC 2015, de uma receita líquida total de R\$ 5.181.645.089,31, a fiscalizada considerou que R\$ 5.183.769.187,01 corresponderiam à atividade incentivada com redução de 75%. No AC 2016, de uma receita líquida total de R\$ 5.437.226.077,59, a fiscalizada considerou que R\$ 5.394.975.937,52 corresponderiam à atividade incentivada com redução de 75%".

²⁵ CTN: Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

129. Com base na **estrutura tripartite** de assunção das despesas de publicidade e propaganda das marcas e produtos no âmbito do Sistema Coca-Cola, conforme definido no “Contrato de Fabricação”, a fiscalização apurou que os valores globais das despesas com publicidade e propaganda escrituradas pela recorrente foram: R\$2.388 milhões no AC 2014; R\$ 2.820 milhões no AC 2015; e R\$ 2.636 milhões no AC 2016.

130. Exceto pelas despesas cujo objetivo imediato é o incremento de vendas e estão compreendidas nas parcelas descritas nas Partes “A” e “B” elencadas acima, a fiscalização apurou, por exclusão, “*que os investimentos em publicidade e propaganda acima identificados como Parte “C” (que são integralmente suportados pela RECOFARMA) visam à promoção das marcas de bebidas e/ou são campanhas em benefício da instituição “Coca-Cola Brasil”*”.

131. Confirma o posicionamento da fiscalização a resposta da recorrente à intimação sobre despesas de publicidade e propaganda: salientou que “*não existe propaganda com o nome ‘Recofarma’ e sim campanhas em benefício do Sistema Coca-Cola, conhecido como ‘Coca-Cola Brasil’*” (e-fls. 688 e 771).

132. É incontroverso que parte das despesas em publicidade têm como objetivo imediato aumentar as vendas das bebidas; fato confirmado inclusive pelos laudos juntados aos autos; todavia, não se pode ignorar o interesse da detentora em criar/manter um valor imaterial e perpetuar as marcas. Portanto, correto o posicionamento da fiscalização de arbitrar as receitas de royalties no valor equivalente aos dispêndios **Parte “C”** das despesas de propaganda e publicidade da Recofarma, como evidenciado na Tabela 7 abaixo (e-fls. 139):

Tabela 7 – Valoração dos royalties (em R\$)

	AC 2014		AC 2015		AC 2016	
Total das despesas com publicidade e propaganda da RECOFARMA ⁹⁶	2.388.957.834,81	100%	2.820.695.589,73	100%	2.636.287.012,91	100%
(-) Valores repassados/creditados aos fabricantes a título de colaborações financeiras para programas de marketing ⁵³	1.481.427.071,55	62,01%	1.627.507.019,71	57,70%	1.641.571.176,87	62,27%
(=) Despesas de promoção institucional da Coca-Cola e suas marcas						
(=) Receitas de royalties arbitradas pela fiscalização	907.530.763,26	37,99%	1.193.188.570,02	42,30%	994.715.836,04	37,73%

133. Conforme observa a fiscalização, trata-se de critério de valoração dos royalties deveras conservador, pelos seguintes motivos (e-fls. 139):

i) considerando-se que as receitas de royalties e despesas de promoção das marcas estariam em patamares equivalentes, conclui-se que a fiscalizada (e sua controladora) não teria auferido lucro com a cessão do uso das marcas concedida aos fabricantes, o que não representa a realidade de um negócio lucrativo como o uso comercial das marcas Coca-Cola;

ii) em comparação, verifica-se que o Fisco Espanhol (tópico 3.6.2 do TVF) concluiu que até 61,17% do preço do “concentrado” seriam royalties pela cessão de uso da marca. No caso destes

autos, os royalties correspondem a apenas 16,81% da receita da venda de produtos de fabricação da Recofarma no mercado interno;

iii) em comparação com o que a Coca-Cola Indústrias repassou a The Coca-Cola Company, os royalties representam 52,95% do valor pago à matriz americana no mesmo período a título de dividendos²⁶. É dizer, ao mesmo tempo em que no Brasil essas remessas são declaradas como lucros, nos Estados Unidos (ao menos uma parte, senão toda) recebem o tratamento de royalties (o quanto exatamente não foi esclarecido pela Coca-Cola Indústrias à fiscalização) (tópico 3.6.1 do TVF).

134. A fiscalização aponta ainda vantagem cambial ao utilizar tais artifícios; uma vez que a legislação impõe limite às remessas internacionais para pagamentos de royalties à matriz com sede no exterior por parte de subsidiária ou filial estabelecida no Brasil; ao contrário do que ocorre com os lucros decorrentes de operação local que não estão sujeitos a limites.

[...] O art. 14 da Lei nº 4.131/1962, c/c o art. 50, parágrafo único, da Lei 8.383/1991, impõe limite às remessas internacionais para pagamentos de *royalties* à matriz com sede no exterior por parte de subsidiária ou filial estabelecida no Brasil. Então, **a subsidiária brasileira imediata do grupo Coca-Cola, a COCA-COLA INDÚSTRIAS, só pode fazer remessas à matriz norte-americana sem se sujeitar ao limite definido pela lei cambial caso os recursos remetidos provenham de lucros obtidos na operação local** que, no caso, é quase exclusivamente oriundo da RECOFARMA. Do contrário, além das infrações de natureza tributária, haveria ainda fraude à lei cambial brasileira.

Figura 15 – Esquema das remessas à matriz sediada no exterior (lucros x royalties)



[...]

Nesse caso, o evidente motivo simulatório são as “vantagens” fiscais e cambiais antes relatadas, revelando ser de interesse de todo Sistema Coca-Cola (fiscalizada, sua controladora e fabricantes) que se mantenha a aparência formal do “Contrato de Fabricação”; ou seja, a suposta cessão gratuita das marcas concedida diretamente por THE COCA-COLA COMPANY aos fabricantes.

135. Verificado, pois, que a receita de venda de concentrado estava sobrevalorizada com rendimentos decorrentes que correspondem à natureza de royalties, e outra receita

²⁶ Nota 98 do TVF: "Lucros remetidos pela COCA-COLA INDÚSTRIAS aos Estados Unidos: R\$ 1.929.069.469,05 no AC 2014; R\$2.222.747.190,82 no AC 2015; e R\$ 1.694.573.237,85 no AC 2016 – fonte das informações: registro Y520 (pagamentos/recebimentos do exterior ou de não residentes) das ECFs apresentadas pela COCA-COLA INDÚSTRIAS. Receitas de royalties arbitradas pela fiscalização: R\$ 907.530.763,26 no AC 2014; R\$ 1.193.188.570,02 no AC 2015; e R\$ 994.715.836,04 no AC 2016 – fonte das informações: demonstrativo apresentado na Tabela 7 deste Termo de Verificação. Daí: $(R\$907.530.763,26 + R\$ 1.193.188.570,02 + R\$ 994.715.836,04) \div (R\$ 1.929.069.469,05 + R\$ 2.222.747.190,82 + R\$ 1.694.573.237,85) = 52,95\%$."

(contribuições financeiras para programas de marketing), reputa-se correta a reclassificação feita pela fiscalização. Afinal, o benefício concedido à Recofarma nos termos do art. 2º, inciso VI, alínea “h”, do Decreto nº 4.212/2002, está vinculado ao setor de indústria de transformação, no grupo “alimentos e bebidas”.

136. A recorrente alega como argumento subsidiário, no caso de se admitir a reclassificação de parte da receita, que os royalties estão associados à “*indústria da transformação de bebidas*”. Menciona Soluções e decisões do Carf que suportariam seu entendimento.

137. As decisões e soluções de consulta citadas pela recorrente não abarcam, na essência, o caso em análise. Nos termos do art. 111 do CTN, a outorga de isenção não admite uma interpretação extensiva como pretende a recorrente no caso em análise. Portanto, os royalties pagos pela recorrente não se vinculam ao setor de indústria de transformação, no grupo “alimentos e bebidas”, trata-se de receita distinta.

138. Conforme observou a Fazenda Nacional, “*Não há dúvidas que **as receitas de royalties referentes às Marcas do grupo Coca-Cola** não se inserem na atividade incentivada “indústria de transformação - alimentos e bebidas”. Até porque, antes de qualquer consideração, é preciso lembrar que estamos diante da remuneração de direito de exploração de marcas, tacitamente transferido de TCCC para RECOFARMA, como subterfúgio para auferir vantagens fiscais*”.

139. Aduz a recorrente que “*o preço de um bem não pode ser artificialmente separado, considerando-se o simples fato de que a mercadoria carrega o valor da marca ou de qualquer outra propriedade intelectual, correndo o risco de desconsiderar a realidade econômica baseada em presunções legais distorcidas, violando a regra estabelecida no artigo 110 do Código Tributário Nacional*”.

140. De forma subsidiária, alega ainda que as atividades supostamente não-incentivadas deveriam ser segregadas em balanços distintos, conforme art. 557 do RIR/99, “*e assim o fazendo, as alegadas receitas de royalties não operacionais (ou ainda o suposto aumento artificial) não influenciariam o percentual de receita incentivada das demais operações, que permaneceriam próximas a 100%. Ademais, tais receitas seriam deduzidas das respectivas despesas e não gerariam lucro tributável*”.

141. A meu ver, a autoridade fiscal não alterou a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado como pretende fazer crer a recorrente. Como dito antes, o que ocorreu foi a reclassificação das receitas de incentivadas para não incentivadas, com base nas provas e contratos juntados aos autos. A situação foi bem delineada pela autoridade fiscal nos seguintes termos (e-fls. 124-126):

Portanto, para fins de cálculo da redução do imposto, devem ser reclassificadas **tanto os royalties havidos pela exploração de marcas comerciais quanto as receitas contabilizadas e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing**.

Significa dizer que, utilizando a terminologia do registro N600 das ECFs (demonstração do lucro da exploração), parte da “receita líquida da atividade com redução de 75%” deve ser reenquadrada como “*receita líquida das demais atividades*”. Reprise-se que **não se trata de glosar despesa ou atribuir receita adicional à RECOFARMA, mas apenas realocar parte desta.**

Consequentemente, a proporção entre receita líquida incentivada e receita líquida total será menor e, da mesma forma, menor a fração do lucro da exploração beneficiada com a redução do imposto.

[...]

A legislação aplicável determina que a pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado na Amazônia e cujo empreendimento compreenda também atividades não consideradas de interesse para o desenvolvimento regional, deve manter, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar, com clareza e exatidão, quais são as operações e os resultados alcançados (ou não) pela redução do imposto. Nesse sentido, veja-se os art. 557, 559 e 560 do RIR/199988 e o art. 62, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 267/2002.

[...]

As disposições normativas supracitadas, que impõem à fiscalizada o dever de destacar a parte das receitas não incentivadas, não têm sido cumpridas. Até porque deliberadamente **utilizava-se o artifício de contabilizar as receitas auferidas com os “concentrados” como se apenas vendas do produto fossem, sempre com o objetivo de alargar o valor final da redução do imposto para além do que a legislação incentivadora permite.**

Foi dessa forma que, nos ACs 2014, 2015 e 2016, a RECOFARMA chegou a patamares superiores a 99% de receita líquida incentivada em relação à receita líquida total^{84, 85 e 86}, valores que esses que devem ser revistos, de ofício, pela fiscalização.

142. Alega também de forma subsidiária, que, caso seja mantida a requalificação de parte das receitas como royalties, deve ser revisto o arbitramento segundo critérios razoáveis, de toda forma sujeitos ao teto de 1% das receitas líquidas dos engarrafadores, como previsto na legislação no art. 12, § 1º, da Lei nº 4.131/62.

Lei nº 4.131/62

Art. 12. As somas das **quantias devidas a título de “royalties”** pela exploração de patentes de invenção, ou **uso da marcas** de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, **poderão ser deduzidas, nas declarações de renda**, para o efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido. (Vide Lei nº 14.596, de 2023) Vigência

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, **os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo**, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

143. O critério acima aplica-se na dedução de despesas com royalties, ou seja, pagamentos e não recebimentos. Ademais, como elencado acima, a autoridade fiscal foi conservadora no cálculo dos royalties. Nesse mesmo sentido a decisão recorrida.

148. Ora, os referidos dispositivos tratam de limite de dedutibilidade das despesas na espécie mencionada. A Impugnante não aponta com que fundamento defende que o limite de dedutibilidade das despesas com royalties se apliquem como limite para

tributação das receitas dessa natureza (circunstância que seria, no mínimo, inusitada, haver um limite de valor para tributação de receitas de royalties).

149. Nesse ponto é valioso observar que o **art. 14 da Lei nº 4.131/1962, c/c o art. 50, parágrafo único, da Lei 8.383/1991, impõe limite às remessas internacionais para pagamentos de royalties à matriz com sede no exterior por parte de subsidiária ou filial estabelecida no Brasil**. No caso em tela, essa subsidiária brasileira é a CCIL, que nas ECFs dos ACs 2014, 2015 e 2016 informou 0,00 de royalties pagos a beneficiários no Brasil e no Exterior.

150. Por outro lado, para remessa de lucros e dividendos, não se aplica o referido limite, e a CCIL, no mesmo período informou na ECF pagamentos feitos pela empresa ao exterior nos montantes de R\$ 1.929.069.469,05 no AC 2014; R\$ 2.222.747.190,82 no AC 2015; e R\$ 1.694.573.237,85 no AC 2016.

151. Ou seja, para fins fiscais, em tudo se aproveita.

152. Fato é que a valoração adotada pela Autoridade Fiscal foi efetivamente **conservadora**, na medida em que desprezou eventuais lucros possivelmente auferidos com a exploração das marcas, considerando receitas de royalties o mesmo valor das despesas incorridas para sua geração.

144. Reitero: não se trata de glosa despesa ou atribuição de receita adicional à Recofarma, mas de reclassificação **de** “*Receita Líquida da Atividade com Redução de 75%*” **para** “*Receita Líquida das Demais Atividades - royalties*” decorrentes da exploração de marcas comerciais e receitas contabilizadas e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing - ou seja, receita líquida da atividade não incentivada). Com efeito, a proporção entre receita líquida incentivada e receita líquida total será menor e, da mesma forma, menor a fração do lucro da exploração beneficiada com a redução do imposto.

145. A recorrente juntou aos autos planilha de cálculo com o objetivo de comprovar a “*a ausência de benefício econômico com o suposto planejamento tributário alegado na autuação impugnada*” (e-fls. 9484 e seg.). Após discorrer sobre os cálculos que especifica aduz que:

09.1. Primeiramente, o montante de incentivos financeiros aos engarrafadores (R\$ 1.481.427.071,55) representa receita líquida, como já indicado pela RFB. Desse modo, a fim de se avaliar o ICMS devido sobre essa grandeza, é necessário incluir o valor do próprio imposto em sua base de cálculo (*gross up*), o que resulta no valor de R\$ 1.683.439.854,03. Tomando-se a alíquota de 12% de ICMS, o imposto devido sobre as receitas de concentrados correspondentes aos incentivos aos engarrafadores será de R\$ 202.012.782,48.

Em razão da redução de 90,25% do imposto (art. 13 da Lei nº 2.826/03), o valor pago de ICMS sobre a importância tida por artificial pela RFB é R\$ 19.696.246,29.

09.2. Quanto às contribuições estaduais, retoma-se o valor devido de ICMS antes da redução prevista na legislação amazonense (R\$ 202.012.782,48), sobre o qual incidirá o percentual anteriormente definido com base na contabilidade fiscal da Recorrente do exercício de 2014 (7,05%), de forma que o valor dessas exações será de R\$14.251.972,12.

09.3. Logo, a soma do montante do ICMS (R\$ 19.696.246,29) e das contribuições estaduais (14.251.972,12) devidos sobre as receitas tidas por artificiais pelo Fisco será **R\$ 33.948.218,42**.

10. Como adiantado, o alegado planejamento tributário abusivo resultou, na verdade, em severo prejuízo à Recofarma, mais precisamente em um encargo de R\$ 33.524.830,87 (= R\$ 33.948.218,42 – 423.387,55). É absolutamente ilógica portanto a

alegação de que a Recorrente teria estruturado os seus negócios e a sua estratégia de preços com o objetivo exclusivo de reduzir ilicitamente a sua carga tributária. A Recofarma não teve qualquer vantagem financeira; ao contrário, caso tivesse adotado o modelo que o Fisco reputa correto, teria, na realidade, economizado tributos.

146. Observo que as razões de decidir elencadas neste voto pautam-se na análise dos documentos juntados aos autos, no “Contrato de Fabricação”, nas respostas e omissões - não atendimento à intimação - da recorrente, bem como no funcionamento do Sistema Coca-Cola, nos valores escriturados na contabilidade, bem como a forma como ocorreu a autorização para usar a marca. Os valores de ICMS citados pela autoridade fiscal no TVF e rebatidos pela recorrente não fazem parte das razões de decidir deste voto. Há provas bastantes além dos dados econômicos apresentados pela autoridade fiscal.

147. Em relação ao Parecer contábil juntado aos autos, ele corrobora o posicionamento da recorrente, todavia não traz elementos suficientes para afastar os fatos apurados pela fiscalização.

148. Como dito antes, a regularidade formal, sob o aspecto jurídico, adotada pela recorrente não é suficiente para qualificar o negócio jurídico realizado como oponível perante o Fisco, porquanto o arcabouço probatório apurado e juntado aos autos pelo Fisco demonstram que a autoridade fiscal agiu corretamente ao reclassificar as receitas que especifica de incentivadas para não incentivadas, conforme detalhado neste voto.

149. Ante o exposto nego provimento à matéria.

Reflexo - Pis/Pasep e Cofins sobre royalties

150. Em razão de tratar-se dos mesmos elementos de prova, a autoridade fiscal lavrou auto de infração reflexo para cobrança de Pis/Pasep e Cofins sobre os royalties.

151. Em razão de os royalties não configurarem receitas decorrentes de venda de produção própria da recorrente, a autoridade fiscal afastou a aplicação da alíquotas diferenciadas do Pis/Pasep e da Cofins previstas no §4º do art. 2º da Lei nº 10.637/2002 e no §5º do art. 2º da Lei nº 10.833/2003, e aplicou as alíquotas ordinárias de 1,65% e 7,6%, respectivamente, previstas no caput do art. 2º dos citados diplomas legais.

152. Em relação à matéria, a recorrente questiona subsidiariamente: i) *necessidade de reconhecimento de créditos sobre as despesas suportadas para a produção dos concentrados* e ii) *necessidade de desconto dos valores já pagos a título de Pis/Cofins*, nos mesmos moldes questionados em primeira instância.

153. A decisão recorrida negou o aproveitamento do crédito em razão de a impugnante não apontar quais custos ou despesas pretende obter créditos descontáveis; ademais, não os identifica ou quantifica, não os prova nem demonstra sua contabilização. Ou seja, não estabelece a relação das receitas de royalties com as despesas que pretende obter o crédito.

154. Quanto ao desconto dos valores já pagos, também julgou improcedente o pedido

em razão de as receitas reclassificadas de ofício para receitas de royalties referirem-se às receitas que a Recofarma submetera a alíquota zero das contribuições, em razão da classificação fiscal adotada. Logo, se não houve recolhimento não há valor a ser descontado.

155. Em razão da ausência de novas razões de defesa e por concordar com os fundamentos do colegiado de primeira instância, com base art. 50, §1º da Lei nº 9.784/1999 e §12º do art. 114, do Regimento Interno do Carf (Ricarf), Anexo da Portaria MF nº 1634/2023, adoto como razões de decidir, trecho do voto do acórdão recorrido abaixo reproduzido:

PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES SOBRE OS ROYALTIES.

195. Na Impugnação, requer:

198.1.[sic] o aproveitamento dos créditos sobre as despesas com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

198.2.[sic] o desconto dos pagamentos que efetuou sobre os valores submetidos espontaneamente à tributação nas alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente.

196. Para tratar desses temas, há alguns aspectos que merecem atenção especial. Primeiro é fixar que o lançamento do PIS/Pasep e COFINS neste processo diz respeito tão somente às receitas requalificadas de vendas de “concentrado” para receitas de royalties. E quais as implicações desta requalificação?

197. Primeiramente, sobre as receitas de royalties passa a incidir a alíquota total básica do regime não cumulativo de 9,25%. Mas, haveria, nessa situação, créditos a descontar?

198. O regime não-cumulativo se caracteriza por uma base de cálculo apurada a partir das receitas tributáveis com os custos ou despesas a ela inerentes que a lei admite gerar créditos para confrontar. São as Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 que regulando a matéria, estabelecem as normas de aproveitamento desses créditos.

199. Em linhas gerais, dão direito a crédito:

[...]

200. O §7º do art. 3º (nas duas leis citadas – a L. 10.637/2002 e L. 10.833/2003) estabelece que, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa das Contribuições em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

201. A Impugnante não aponta que custos ou despesas pretenderia gerassem créditos descontáveis, não os identifica ou quantifica, não os prova nem demonstra sua contabilização. Não estabelece a relação das receitas tributadas de ofício (**RECEITAS DE ROYALTIES**) com as despesas que pretenderia lhe gerassem créditos.

202. Por fim, no tema, é oportuno, ainda salientar que despesas de propaganda e publicidade não constituem bens ou serviços diretamente aplicados na produção de bens destinados à venda, e, portanto, não constituem insumos nos termos do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. (SC nº 195 COSIT, de 28 de março de 2017).

203. Nessa esteira, vale mencionar recente interpretação do termo “insumo” exarada em decisão do Superior Tribunal de Justiça, Acórdão no REsp nº 1.221.170/PR. Relator: NUNES, Napoleão. Publicado no DJe de 24/04/2018. Nesta decisão, o conceito de insumos, para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, está atrelado aos bens e serviços pertinentes ao processo produtivo, ou serviço prestado, viabilizando-os, seja neles direta ou indiretamente empregados. Outrossim, o conceito apresentado se complementa com um “teste de subtração”, que é a própria tese aplicável do repetitivo; significando verificar se a subtração do insumo obsta a atividade da empresa ou implica em perda substancial da qualidade do produto ou serviço, de forma a revelar a imprescindibilidade e importância do item para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

204. Como se pode verificar, a Impugnante não indicou os itens sobre os quais reclama direito a créditos, mas, em relação às suas despesas mais relevantes, quais sejam, as despesas com publicidade, propaganda e marketing, está claro que, tratando-se de empresa do ramo alimentício – produção de “concentrados” para fabricação de bebidas não alcoólicas, a lei não prevê que gerem créditos para a base de cálculo das contribuições, como também não subsiste ao “teste de subtração” acima referido a correlação dessas referidas despesas com o dito “concentrado”.

205. Inexiste, pois, qualquer amparo por mais sutil que seja à sua pretensão.

206. Quanto ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados pela Impugnante, deve se atentar para o fato de que as parcelas das receitas reclassificadas para receitas de royalties, referem-se às receitas que a RECOFARMA submetera a alíquota zero das contribuições, em razão da classificação fiscal adotada (SH TIPI 2106.90.10 - Ex 01 - Lei nº 10.865/2004, art. 28, VII), logo, sem recolhimentos no período (ver nota de rodapé 82, à fl. 119).

207. Conclui-se portanto, que, resultando as receitas tributadas de royalties da reclassificação de receitas cuja tributação o Contribuinte não submeteu a recolhimento das contribuições por considerar beneficiada por alíquota zero, o pedido não tem substância. Nem também há amparo legal para aproveitar créditos sobre gastos com propaganda, publicidade e marketing, notadamente desvinculados dos “concentrados” vendidos.

208. Improcedente também nesta parte a Impugnação.

156. Ante o exposto nego provimento à matéria.

Adições não computadas na apuração do lucro real

157. O Contribuinte excluiu do lucro líquido - conta “0305101003 - DEDUÇÃO DE VENDAS - PROJETO MAI” -, nos anos-calendário 2015 e 2016, receitas de vendas para a Venezuela nos valores de R\$ 481.644.765,28 e R\$ 36.119.065,30, respectivamente (total de R\$ 517.763.830,58), conforme lançamentos a seguir (e-fls. 154):

Tabela 13 – Lançamentos contábeis na conta de resultado
“0305101003 - DEDUÇÃO DE VENDAS - PROJETO MAI” (Razão às fls. 8.360/8.361)

Data	Conta	D/C	Valor (em R\$)	Histórico
31/12/2015	0305101003 DEDUÇÃO DE VENDAS- PROJETO MAI	D	569.782.106,28	Revers receita Venezuela 2015
31/12/2015	0115104001 PROV.DEV.DUV.-CONTAS A RECEBER	C	569.782.106,28	Revers receita Venezuela 2015
31/12/2015	0710202000 PERDA DE CAMBIO -STATEMENT	D	88.137.341,00	Impacto cambial reversão da receita
31/12/2015	0305101003 DEDUÇÃO DE VENDAS- PROJETO MAI	C	88.137.341,00	Impacto cambial reversão da receita
31/12/2016	0305101003 DEDUÇÃO DE VENDAS- PROJETO MAI	D	36.119.065,30	Venezuela - Revers Receita 2016
31/12/2016	0115104001 PROV.DEV.DUV.-CONTAS A RECEBER	C	36.119.065,30	Venezuela - Revers Receita 2016

158. A Recofarma informa em nota explicativa das demonstrações financeiras dos anos-calendário 2015 e 2016 que as vendas para Venezuela não deveriam mais ser reconhecidas devido ao não atendimento aos critérios de reconhecimento de receita (e-fls. 948):

6. Clientes e outras contas a receber

[...] A partir de 2015, além dos complementos de provisão efetuados sobre os saldos em aberto, a Administração concluiu que **as vendas para Venezuela não deveriam mais ser reconhecidas, dado que os critérios de reconhecimento de receita passaram a**

não ser mais atendidos. O total faturado e não reconhecido foi de R\$ 518 milhões no exercício findo em 31 de dezembro de 2016 (R\$ 481 milhões em 31 de dezembro de 2015).

159. Intimada, informou que ante incerteza nos recebimentos oriundos da Venezuela e com base no CPC 30, que versa sobre regras contábeis de reconhecimento de receitas, estornou as receitas que não deveriam ter sido reconhecida. Assentou ainda que tais receitas não seriam tributáveis em razão de ausência de previsão de ajuste na Lei nº 12.973/2014 (e-fls. 1137)

Desde 2014 a Venezuela vem passando por constantes mudanças em suas regras econômicas e cambiais [...], afetando diretamente os recebíveis da Fiscalizada oriundos daquele país. [...]

Originalmente, esses recebíveis de difícil liquidação eram registrados em conta de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa.

No entanto, em decorrência de uma nova alteração ocorrida em meados de 2015 que inviabilizou os pagamentos em moeda estrangeira naquele país, a Fiscalizada ajustou a contabilidade **para se adequar às regras contábeis de reconhecimento de receitas vigentes, estabelecidas pelos CPCs 30 e 47**. Conforme determina o CPC 30, quando **houver incerteza de recebimento**, a receita não deve ser reconhecida. [...]

Portanto, em atenção ao comando supra, a empresa em 2016 ajustou os lançamentos contábeis referentes aos anos-calendários de 2015 e 2016 para **estornar as receitas que não deveriam ter sido reconhecidas**, reclassificando-as da PCLD para estorno/cancelamento de venda.

Em consequência, **uma vez que não se trata uma baixa de ativo provisionado em PCLD, não há que se falar em aplicação do artigo 9º da Lei 9.430/96**, mas sim da aplicação das **regras contábeis e da Lei 12.973/15**, que estabelece que as regras contábeis produzirão efeitos fiscais exceto se tratado de forma específica pela lei fiscal em questão, **sendo certo que a lei 12.973/15 não tratou do referido ajuste**.

160. Nota-se, inicialmente, uma diferença relevante. O fato contábil fora escriturado como redução de receita bruta (dedução de venda), conforme quadro acima, mas a recorrente informa ter efetuado o estorno do lançamento.

161. Conforme observado pela fiscalização, estorno presta-se a corrigir erro no registro contábil; ao passo que o cancelamento/devolução de venda deve ser realizado caso a venda tenha sido cancelada e/ou a mercadoria devolvida, o que não ocorreu na espécie.

162. A recorrente alega que a simples análise do item 14 da Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 - Receitas (NBC TG 30) (CPC 30) *“é suficiente para se chegar à conclusão de que o reconhecimento como receita sempre depende da provável fruição pela entidade dos benefícios econômicos associados à transação”*.

163. Alega ainda que o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 não determina um critério para reconhecimento de receita, mas *“tem como objetivo determinar, dentre as receitas reconhecíveis, o que compreende a espécie receita bruta”*. Defende que a adição das vendas realizadas para a Coca-Cola FEMSA da Venezuela S.A procedida pela Fiscalização não está expressamente prevista no art. 249 do RIR/1999. Aduz que a fiscalização reconhece (e-fls. 160) que os valores dessas vendas *“não são reconhecíveis sob a perspectiva da norma contábil”*. E por fim, que a Lei nº 12.973/2014 preceitua que as normas contábeis produzem efeitos fiscais exceto se reguladas de forma diversa por lei.

164. Não assiste razão à recorrente. Explico.

165. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, como é o caso da recorrente, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e o lucro líquido do exercício deve ser apurado com observância da Lei nº 6.404/76, conforme arts. 7º e 67 do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art 7º - **O lucro real** será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância **das leis comerciais e fiscais**.

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, **com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. (Grifo nosso)

166. O art. 187 da Lei nº 6.404/76, por sua vez, estabelece que na apuração do resultado do exercício deve ser observado o regime de competência; é dizer, as receitas e os rendimentos ganhos devem compor o resultado do exercício, independentemente da sua realização em moeda:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

[...]

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) **as receitas e os rendimentos ganhos** no período, **independentemente da sua realização em moeda**; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

167. Portanto, em razão do regime de competência as receitas deveriam ter sido computadas no resultado do exercício correspondentes, como de fato foram. A recorrente, todavia, excluiu tais receitas com base em regras contábeis (CPC 30) e por entender que a Lei 12.973/14 não regulamentou a matéria.

168. O item 14 da NBC TG 30 (CPC 30) relaciona as condições de reconhecimento de receita proveniente da venda de bens. No caso em análise, interessa-nos o item “d” cuja condição é a probabilidade de os benefícios econômicos associados à transação fluírem para a entidade.

Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 – Receitas (CPC 30)

Venda de bens

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;

(b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;

(c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;

(d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e

(e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

169. O item 18 da referida NBC TG 30 detalha a referida condição “d” e exemplifica que “*pode ser incerto que uma autoridade governamental estrangeira conceda permissão para que a entidade compradora remeta o pagamento da venda efetuada a um país estrangeiro*”. Nesse caso a receita deve ser reconhecida quando a permissão for concedida, vez que a incerteza desaparece. Tal exemplo é citado pela recorrente em sua defesa (e-fls. 9212).

170. A recorrente, todavia, omite a segunda parte do exemplo que trata de incerteza de valor já reconhecido como receita - caso dos autos. Nessa hipótese, o valor “*deve ser reconhecido como despesa e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida*”, tal qual escriturou a Recofarma. Veja-se:

Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 – Receitas (CPC 30)

Venda de bens

18. A receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos específicos isso só pode ser determinado quando do recebimento ou quando a incerteza for removida. **Por exemplo**, pode ser incerto que uma autoridade governamental estrangeira conceda permissão para que a entidade compradora remeta o pagamento da venda efetuada a um país estrangeiro. **Quando a permissão for concedida, a incerteza desaparece e a receita deve ser reconhecida**. **Entretanto**, quando surgir incerteza relativa à **realização de valor já reconhecido na receita**, o valor incobrável ou a **parcela do valor cuja recuperação é improvável deve ser reconhecido como despesa e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida**.

171. Como se vê, as regras do CPC 30 não amparam o procedimento adotado pela recorrente, porquanto a incerteza relativa à realização de valor já reconhecido na receita deve ser reconhecido como despesa e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida.

172. Acrescente-se ainda que, ao contrário do alegado pela recorrente, a adição das receitas em análise ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, encontra amparo no Decreto-lei nº 1.598/77 e na Lei nº 12.973/2014.

173. Nos termos do inciso I do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77, a receita bruta compreende o produto da venda de bens de conta própria. Foi por força deste dispositivo legal, já alterado pela Lei nº 12.973/2014, que a recorrente reconheceu as receitas de vendas para a Venezuela.

Art. 12. **A receita bruta compreende:** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o **produto da venda de bens nas operações de conta própria**; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

174. O art. 6º do referido Decreto-lei, por sua vez, dispõe que na apuração do lucro real devem ser adicionados resultados, rendimentos, **receitas** e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

Art 6º - **Lucro real** é o **lucro líquido** do exercício ajustado pelas **adições**, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O **lucro líquido do exercício** é a soma algébrica de **lucro operacional (art. 11)**, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na **determinação do lucro real** serão **adicionados ao lucro líquido do exercício**:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, **receitas** e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, **de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real**.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

175. Portanto, se tais receitas não compuseram o lucro líquido, em razão de terem sido estornadas, de forma indevida, correto o procedimento da fiscalização de adicioná-las ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

176. Por fim, também não assiste razão à recorrente ao alegar que “*estando os critérios para reconhecimento da receita dispostos no CPC 30, pronunciamento anterior à edição da Lei 12.973/14, tem-se que foram adotados por tal diploma legal, enquanto não houver outra lei tributária que disponha de modo diverso, como prevê o art. 58 do referido diploma legal*”.

177. O art. 58 da Lei nº 12.973/2014 também não socorre a recorrente. A questão foi bem delineada pela fiscalização nos seguintes termos (e-fls. 161):

Deve-se pontuar que a própria Lei nº 12.973/2014 (na qual a fiscalizada busca amparo para não ter feito o ajuste/adiação), por meio de seu art. 2º, promoveu diversas alterações no Decreto-lei nº 1.598/1977. No entanto, nada foi modificado no art. 6º, que trata da apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ. Ou, ainda, as modificações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977, o qual traz a definição de receita para fins tributários, em nenhum momento consideraram a possibilidade de as receitas aqui analisadas deixarem de ter repercussão fiscal.

O que a Lei nº 12.973/2014 trouxe de concreto para a situação abordada, ainda que de forma reflexa, está no art. 58, *in verbis*:

DAS DEMAIS DISPOSIÇÕES RELATIVAS À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

O art. 58 da Lei nº 12.973/2014 e sua regulamentação apenas confirmam que, para fins tributários, as receitas devem ser oferecidas à tributação. [...]

178. Conforme observou a decisão recorrida, a Lei 12.973/2014 promoveu uma adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis. Além de não suprimir o conceito de receita bruta do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977, adotado para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme visto acima, ampliou esse conceito com reflexos inclusive nas bases de cálculo do Pis/Pasep e Cofins.

179. A situação foi bem observada por Mateus Alexandre Costa do Santos²⁷:

No tocante à receita bruta, **observa-se, inicialmente, a ampliação da sua abrangência. A inclusão das receitas da atividade ou objeto principal da PJ confere um alcance notável à receita bruta e sinaliza a essência dessa figura econômica**: receita derivada da atividade usual ou ordinária da PJ, seja qual for a sua denominação e independentemente da atividade exercida figurar no objeto social da PJ.

Por exemplo, de acordo com essa definição, as receitas financeiras (spread) auferidas pelas instituições financeiras, decorrentes da sua atividade empresarial; as receitas decorrentes da locação de bens móveis ou imóveis auferidas por entidades que exploram essa atividade; bem como as receitas, lucros ou resultados obtidos por *holdings*, decorrentes de participações societárias, são classificadas como receita bruta dessas PJ. [...]

Um aspecto inovador trazido pela L. 12.973 foi a **uniformização da receita bruta para o IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, tomando como referência a definição contida no art. 12 do DL 1.598**.

Até então, o que se tinha eram definições de receita ou receita bruta diferentes entre esses tributos e até mesmo para um único tributo. Por exemplo, a receita bruta para o IRPJ apurado pelo lucro real era definida pelo art. 12 do DL 1.598, quando da apuração trimestral; já para apuração anual com estimativa mensal, ou para apuração pelo lucro presumido, a receita bruta era definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981/1995. Embora

²⁷ SANTOS, Mateus Alexandre dos. Contabilidade Tributária: um enfoque nos IFRS e na Legislação do IRPJ. São Paulo: Atlas, 2015, p. 71 e 73.

houvesse o emprego da expressão receita bruta em ambos os casos, os valores reconhecidos como tal eram diferentes.

180. Por outro lado, ao contrário do alegado pela recorrente, a adição dos valores em análise, encontram amparo também na Lei nº 12.973/2014. A situação foi demonstrada pela fiscalização nos seguintes termos:

A justificava apresentada pela fiscalizada para não ter oferecido as receitas à tributação seria uma suposta falta de previsão de ajuste na Lei nº 12.973/2014 (vide Figura 21). Ora, **a necessidade de se ajustar (adicionar) as receitas não incluídas na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computadas na determinação do lucro real já estava prevista em outra norma, precisamente no art. 6º, § 2º, alínea “b” do Decreto-lei nº 1.598/1977:**

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

§ 2º - **Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:**

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, **receitas** e quaisquer outros valores **não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.**

181. Verifica-se, pois, que também não procede a alegação de que a fiscalização teria afirmado que os valores dessas vendas “*não são reconhecíveis sob a perspectiva da norma contábil*”. O que a fiscalização assentou, com vistas justificar a autuação foi: “*Portanto, ainda que não reconhecíveis sob a perspectiva da norma contábil - itens 14(d) e 18 da NBC TG 30 –, as receitas sob análise continuam sendo consideradas para fins tributários*”. Ou seja, a legislação tributária, conforme visto acima, é fundamento suficiente para justificar a tributação.

182. Por fim, cumpre esclarecer que o fundamento para manutenção do lançamento pela decisão recorrida não fora a ausência de provas de crise na Venezuela, como pretende fazer crer a recorrente; pelo contrário, pautou-se nos fundamentos elencados pela fiscalização e mantidos neste voto.

183. Ante o exposto, em razão de a receita decorrente de venda efetuada a clientes na Venezuela não ter sido computada no resultado do exercício deve ser adicionada para fins de determinação do lucro real. Nego provimento à matéria.

Penalidades

184. A fiscalização aplicou multa agravada (percentual aumentado de metade), qualificada (percentual duplicado) e multa isolada conforme fundamentos elencados a seguir.

Multa agravada

185. A autoridade fiscal agravou a multa (50%) da infração que resultou no recálculo da redução do IRPJ aplicável às atividades não incentivadas: (i) royalties decorrentes da exploração de marcas comerciais; e (ii) receitas contabilizadas e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing.

186. Segundo a fiscalização, a recorrente e sua controladora direta forneceram informações evasivas e/ou incompletas em resposta às intimações no curso do procedimento fiscal. A recorrente também negou-se a prestar informações sobre despesas de publicidade (e-fls. 688; 694-696).

187. Relata ainda que, embora tenha “conseguido, no mais das vezes, obter por outras fontes os dados, documentos e informações necessários” houve duas situações que “causaram embaraço à fiscalização, quais sejam: (a) a não apresentação das demonstrações financeiras completas, na forma preconizada em lei, para o ano-calendário 2014; e (b) a negativa da COCA-COLA INDÚSTRIAS, controladora direta da fiscalizada, em informar os valores repassados à matriz e por esta declarados, perante o fisco norte-americano, como royalties oriundos do Brasil. Vejamos:

a) Não apresentação das demonstrações financeiras completas para o AC 2014.

A primeira situação que enseja o agravamento da multa de ofício decorre da **não apresentação das demonstrações financeiras completas do ano-calendário 2014**. Fato semelhante já havia ocorrido anteriormente, em relação aos ACs 2012 e 2013, o que também motivou a aplicação da multa agravada na autuação formalizada no processo administrativo 10980.725685/2017-14.

A manifestação da fiscalização providenciada por meio do TIF nº 10 (fls. 982/983) contextualiza bem o ocorrido, razão pela qual é a seguir transcrita:

CONTEXTO

[...]

c) Dessa forma, cumpre informar à fiscalizada e ao seu representante legal que **o não atendimento e/ou prestação incompleta ou imprecisa de informações: (i) acarretará o agravamento de eventuais penalidades** na forma prevista no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007; e (ii) ensejará representação ao Ministério Público Federal, na forma determinada pela Portaria RFB nº 2.439/2010, caso constatada, em tese, a ocorrência de crime contra a ordem tributária, em especial as condutas descritas no art. 1º, I, e no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/1990, ambos combinados com o art. 11 do mesmo diploma.

d) Relativamente ao que foi apresentado em 18/12/2017 e 25/04/2018 à guisa de Demonstrações Financeiras do ano-calendário 2014, **foram constatadas as seguintes irregularidades/divergências** (rol não exaustivo):

(i) No caso da **demonstração do resultado do exercício e da demonstração do fluxo de caixa foram apresentadas apenas cifras comparativas para o AC 2014 (em demonstrações do AC 2015), com agravante de que consta claramente a informação “não auditado”;**

(ii) **Na demonstração do resultado do exercício do AC 2014 (cifra comparativa) consta lucro líquido do exercício no valor de 1.627.987 milhares de reais**. Por outro lado, o lucro líquido do exercício que constam na ECF (registro L300) e na ECD (totalização das contas de resultado) é de R\$ 2.505.125.100,96.

(iii) **A demonstração do resultado do exercício do AC 2014 não contém as necessárias e obrigatórias notas explicativas.**

Isso posto, dando prosseguimento ao procedimento fiscal, e sem prejuízo do pleno atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 8 (para o qual já foram solicitadas duas prorrogações de prazo) e do Termo de Intimação nº 9 (do qual foi cientificada em 26/04/2018), **fica a fiscalizada REINTIMADA, em caráter derradeiro, a apresentar demonstrações financeiras do ano-calendário 2014 completas, inclusive com notas explicativas e parecer dos auditores independentes** (conforme art. 176 da lei nº 6.404/1976), devidamente auditadas, em **documento único, completo, íntegro e coerente** com que o consta da Escrituração Contábil Digital (ECD) e da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) do mesmo período.

Por se tratar da quarta intimação acerca do mesmo assunto, concede-se prazo de 10 (dez) dias, contados a partir da ciência deste Termo, para seu atendimento.

Na resposta apresentada em 16/05/2018 (fls. 986/987), **a fiscalizada atribui a “dificuldades gerenciais internas” irregularidades graves como não submeter a demonstração do resultado do exercício à auditoria externa, bem como ter deixado de elaborar as respectivas notas explicativas.**

[...]

A fiscalizada é **sociedade de grande porte** e, como tal, sujeita-se às disposições da Lei nº 6.404/1976 sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e à obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários. Trata-se de disposição expressa contida no art. 3º da Lei nº 11.638/2007:

[...]

O art. 176 da Lei nº 6.404/1976, com as alterações promovidas pelas Leis nos 11.638/2007 e 11.941/2009, estipula os elementos mínimos que devem constar das demonstrações financeiras:

[...]

O que foi apresentado à guisa de demonstrações financeiras do AC 2014 pela RECOFARMA (fls. 792 a 825) **omite informações básicas como, por exemplo, a demonstração do resultado do exercício e respectivas notas explicativas. Como agravante, nas demonstrações financeiras do exercício seguinte (AC 2015), ao citar dados do AC 2014 em cifras comparativas “não auditadas”, constam valores divergentes em relação ao informado pela fiscalizada por meio da Escrituração Contábil Fiscal e da Escrituração Contábil Digital.**

[...]

As **notas explicativas** têm inestimável serventia a qualquer procedimento de auditoria contábil-tributária, pois, como definido em lei, prestam-se a fornecer os esclarecimentos necessários acerca da situação patrimonial e dos resultados do exercício. Por isso, as notas explicativas comumente permitem colher indícios da ocorrência, ou não, de infrações de natureza tributária.

Com efeito. **Excelente exemplo da valia dessa fonte informações pode ver verificada neste mesmo procedimento fiscal: a infração descrita no tópico 7 foi constatada e compreendida a partir da análise de nota explicativa das demonstrações financeiras do AC 2016.**

[...]

Por todo o exposto, **a não apresentação das demonstrações financeiras completas do AC 2014, na forma prescrita em lei, é fato que, por si só, implica o agravamento da multa** da infração verificada no período, providência que se reveste até das funções educativa e dissuasora a fim de que fiscalizada não torne a repetir a conduta.

b) Negativa em informar os valores declarados ao fisco norte-americano como royalties

oriundos do Brasil

188. Trata-se de negativa da Coca-Cola Indústrias (controladora) em apresentar informações sobre o tratamento tributário adotado, nos Estados Unidos, pela matriz The Coca-Cola Company acerca dos royalties decorrentes das licenças para uso e exploração, em território brasileiro, de marcas, fórmulas e/ou segredos industriais (e-fls. 1.180).

Nos itens INI.12 e INI.13 do Termo de Início dirigido à COCA-COLA INDÚSTRIAS, controladora direta da fiscalizada, **foram solicitadas informações acerca do tratamento tributário adotado, nos Estados Unidos, pela matriz THE COCA-COLA COMPANY em relação aos royalties decorrentes das licenças para uso e exploração, em território brasileiro, de marcas, fórmulas e/ou segredos industriais** (fl. 1.180).

Na **primeira resposta**, apresentada em 18/08/2017, a COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA (“CCIL”) **limitou-se a informar que “não houve pagamento de royalties da CCIL para a TCCC [THE COCA-COLA COMPANY]”** (fl. 1.629).

Todavia, como exposto no tópico 3.6.1 deste Termo de Verificação, sabe-se que THE COCA-COLA COMPANY foi atuada em setembro de 2015 pelo *Internal Revenue Service* (IRS), o fisco norte-americano. Da impugnação apresentada perante a *United States Tax Court* – fls. 1.888 a 1.922 (em inglês) e fls. 1.923 a 1.942 (tradução juramentada) – colhe-se que a lide gravita em torno de como THE COCA-COLA COMPANY deveria alocar parte dos rendimentos obtidos noutros sete países, dentre os quais o Brasil: se como lucros das subsidiárias locais (posição defendida pela autuada); ou se como *royalties* a serem reconhecidos pela matriz norte-americana em razão do uso e exploração das marcas nesses países (posição defendida pelo fisco norte-americano).

Como fundamento de sua defesa (item 5.d da impugnação – fls. 1.931/1.932), THE COCA-COLA COMPANY alega que já havia reconhecido, nos exercícios de 2007 a 2009, o recebimento de US\$ 6 bilhões em receitas atribuídas a intangíveis oriundos especificamente dos países citados na autuação (Brasil, México, Irlanda, Egito, Chile, Costa Rica e Suazilândia) com base em um ‘Acordo’ firmado com o IRS em 1996 (“*The 1996 Closing Agreement*”). E esse ‘Acordo’ foi seguido consistentemente pela Companhia nos vinte anos subsequentes (ou seja, até pelo menos 2015).

Portanto, salvo indicação em contrário, perante a administração tributária norte-americana, THE COCA-COLA COMPANY tem reconhecido espontaneamente receitas de *royalties* oriundas do Brasil, as quais têm sido pagas pelo seu “licenciado do Brasil”, a COCA-COLA INDÚSTRIAS (item 5.b.2.ii.B da impugnação – fl. 1.927). Tal procedimento abarca, no mínimo, dois períodos objetos deste procedimento fiscal (anos-calendário 2014 e 2015).

Detectada a divergência em relação à informação prestada pela COCA-COLA INDÚSTRIAS (que negou ter pago *royalties* à matriz norte-americana – fl. 1.629), a empresa foi **reintimada** sobre os fatos por meio do item 2.2 do TIF nº 2 (fls. 1.777/1.778).

A ciência ao TIF nº 2 ocorreu em 09/10/2017 (fl. 1.781). Em 25/10/2017, foi solicitado **prazo adicional** de dez dias para apresentação da resposta “*diante da complexidade da matéria*” (fl. 1.782). Em 06/11/2017, a COCA-COLA INDÚSTRIAS **apresentou sua informação final a respeito do tema (fls. 1.785 a 1.787) reiterando não ter pago royalties a THE COCA-COLA COMPANY e que não teria como responder por fatos de “terceiros”**.

A justificativa para o não atendimento à intimação fiscal é novamente torpe. A uma, porque indubitavelmente **foi a própria COCA-COLA INDÚSTRIAS quem fez os pagamentos**. A duas, porque o “terceiro” nada mais é do que a controladora da intimada. A três, porque é dado à COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA o papel de representar THE COCA-COLA COMPANY no Brasil.

Ou seja, não se trata de alguém alheio às decisões administrativas que envolveram esses pagamentos (seja de dividendos, como declarado no Brasil; seja de *royalties*, como reportado nos Estados Unidos).

Os *royalties* são, evidentemente, tema sensível ao Sistema Coca-Cola, não apenas no Brasil, mas em vários outros países do mundo. Como visto, há graves repercussões tributárias sendo identificadas pelos fiscos de outros países que contrariam os interesses da companhia norte-americana e seus fabricantes licenciados. Mas, enfim, sendo essa a postura adotada pela fiscalizada e suas controladoras direta e indireta (de omitir as informações sobre os *royalties*), há consequência prevista na legislação tributária brasileira, qual seja, o agravamento da multa.

Esclareça-se que **a pretensão da fiscalização em ter conhecimento do tratamento tributário adotado, nos Estados Unidos, por THE COCA-COLA COMPANY, em relação aos *royalties* decorrentes das licenças para uso e exploração das marcas no Brasil, não visava à tributação da remessa dos valores ao exterior¹²⁷, até porque não é essa a correta abordagem para o caso (vide tópicos 4.1 e 4.2 deste Termo de Verificação).**

Tais informações seriam, pois, um parâmetro adicional para valoração dos rendimentos de *royalties* que têm dissimulados no preço cobrado pelos “concentrados” junto aos fabricantes brasileiros. Isso porque, como visto no tópico 5.2.2 deste Termo de Verificação, a fiscalização precisou lançar mão de outros critérios para arbitramento desse valor com fundamento no art. 148 do Código Tributário Nacional.

Destarte, **a negativa em informar os valores declarados ao fisco norte-americano como *royalties* oriundos do Brasil implica o agravamento da multa** em relação à infração consubstanciada na indevida inclusão dos rendimentos dessa natureza dentre as atividades incentivadas para fins de determinação da redução do IRPJ.

189. A recorrente alega que a CCIL não infringiu o dever de fornecer informações disponíveis para esclarecer os fatos investigados pela Administração Fiscal. Aduz que parte dos atos punidos com o agravamento da multa não foi praticada pela Recorrente, mas pela CCIL, o que ofende o princípio da pessoalidade (intranscendência) das infrações e das sanções, previsto nos arts. 5º, XLV, da CF e 136 a 138 do CTN. Assenta ainda que (e-fls. 9216):

i) Porque, segundo o próprio fiscal, a recusa não trouxe prejuízo ao seu trabalho. Em suas palavras, “em que pese a negativa da fiscalizada em apresentar suas demonstrações financeiras completas na forma prescrita em lei, as informações disponíveis nas DIPJs e ECFs são mais do que suficientes para comprovar o descumprimento da obrigação em tela...” (fls. 114 do Termo de Verificação Fiscal). [Cita jurisprudência do Carf em favor da sua tese];

ii) Porque está consignado no TVF que a Recorrente apresentou vários documentos e prestou diversos esclarecimentos na fase de fiscalização, inclusive os demonstrativos financeiros 2013/2016, o que impede a aplicação da medida extrema, segundo a jurisprudência deste e. Carf: [Cita jurisprudência do Carf em favor da sua tese];

iii) Porque o lucro da exploração foi arbitrado em valor menor do que o calculado pela Recorrente, em decorrência do arbitramento das supostas receitas de *royalties* e de outras fontes, sendo o caso de aplicação da Súmula nº 96 deste e. Carf:

“Súmula Carf nº 96. A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.”

Portanto, o agravamento da multa é indevido.

iv) E, finalmente, porque as demonstrações financeiras completas, com as notas explicativas e os pareceres de auditoria, que estavam em elaboração, foram apresentadas juntamente com a peça inaugural de defesa da ora Recorrente (**doc. nº 05 da impugnação**).

190. Nas palavras da recorrente (e-fls. 9216), a autoridade fiscal teria dito: “*em que pese a negativa da fiscalizada em apresentar suas demonstrações financeiras completas na forma prescrita em lei, as informações disponíveis nas DIPJs e ECFs são mais do que suficientes para comprovar o descumprimento da obrigação em tela...*” (fls. 114 do Termo de Verificação Fiscal)”. Tal alegação, a depender do caso concreto, tem o poder de afastar o agravamento; mas no caso em análise a recorrente se equivocou porquanto tal citação não consta do referido Termo de Verificação.

191. Segundo a recorrente, “*é inequívoco que, baseado em um acordo celebrado com o Internal Revenue Service (IRS), o Fisco norte-americano, não houve pagamento de royalties da CCIL para a TCCC. [...] A única afirmação na disputa norte-americana foi a de que havia intangíveis relacionados aos negócios brasileiros. Tal declaração não é uma confissão de royalties e tampouco significa que houve pagamento de royalties*”.

192. Firme no posicionamento de que “*TCCC nunca confessou ao IRS que havia recebido royalties de sua subsidiária no Brasil*”. Acrescenta:

[...] mesmo que a CCIL devesse pagar *royalties* à TCCC, **isso não significaria que o engarrafador também seria obrigado a pagar *royalties* para a Recorrente. Isso porque os direitos de distribuição e correlatos, outorgados por meio do Contrato de Fabricação pela TCCC aos engarrafadores, não são concedidos à Recorrente mediante seu acordo de licença firmado com a TCCC, de modo que quaisquer *royalties* pagos pela Recorrente decorreriam de outros direitos.**

[...] Lá [EUA - IRS] a discussão estava restrita à base de cálculo reconhecida pela TCCC nos EUA (montante total da receita auferida) e não a sua natureza jurídica (se decorrente de dividendos ou *royalties*), como quis fazer crer o Auto de Infração.

Por fim, a própria decisão recorrida aduziu que “[...] assiste razão à Impugnante quanto à (sic) qualquer comparação dos efeitos tributários em outros países, dada a soberania que detêm para definição dos institutos jurídicos”, embora tenha contraditoriamente mantido o agravamento da penalidade.

193. Pois bem. O dever de colaboração do contribuinte para com o Fisco objetiva melhorar o grau de eficácia, operatividade e finalidade da tributação, porquanto além de envolver interesses do Fisco como credor e do contribuinte como gravado, envolve também o interesse jurídico da coletividade que, com base na constituição, se traduz no interesse de que todos contribuam conforme sua capacidade econômica²⁸.

194. Na linha do racional acima, nos termos da Solução de Consulta Interna nº 7 - Cosit, de 21/10/2019, a intimação que enseja a multa por não atendimento à prestação de esclarecimento “*não é aquela com o objetivo de apresentar um documento, por si só. Do mesmo modo, prestar esclarecimentos não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco. Prestar esclarecimentos significa justificar de forma convincente determinada situação de*

²⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 28.

fato ou de direito. A intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s).”.

195. Referida Solução de Consulta apresenta as seguintes conclusões que se aplicam ao caso em análise:

- a) o aspecto material da multa tributária vincula-se à conduta esperada do sujeito passivo quanto ao descumprimento de obrigação acessória vinculada ao dever de colaboração com a administração tributária; **apenas ao final do procedimento fiscal é que se tem por configurados todos os elementos que regem a regra-matriz da multa agravada;**
- b) a intimação para prestar esclarecimentos a ensejar a multa a que se refere o inciso I do §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aquela com objetivo de apresentar um documento, **mas sim para prestar esclarecimentos; prestá-los não significa comprovar alguma informação já em poder do Fisco, mas sim justificar de forma convincente determinada situação de fato ou de direito; a intimação para tanto deve delimitar de forma precisa a(s) informação(ões) requerida(s);**
- c) deve haver vinculação dos esclarecimentos solicitados com a infração objeto do lançamento, motivo pelo qual concorda-se com a consultante no sentido de que **“o fiscalizado pode atender à intimação relacionada à primeira infração e ser completamente omissivo em relação à segunda, justificando-se o agravamento exclusivamente em relação ao crédito tributário correspondente à segunda infração”;**
- d) quando o comportamento do sujeito passivo durante o procedimento fiscal for totalmente omissivo, incide a multa agravada;
- e) se o sujeito passivo deixou de responder determinada intimação no prazo, houve nova intimação para prestar esses esclarecimentos, e então o sujeito passivo os presta, descabe aplicar a multa agravada;
- f) se o sujeito passivo deixou de responder algumas intimações, mas outras respondeu, ou as respondeu de forma intempestiva, há que se verificar se as informações requisitadas pela autoridade fiscal nas intimações foram esclarecidas naquele procedimento fiscal; **caso não tenham sido, cabe a aplicação da multa agravada; caso tenham, a multa não deve ser aplicada;**
- g) se o sujeito passivo responder intimação para esclarecer determinada situação de forma evasiva, ou com pedidos de prorrogação claramente protelatórios cujo intuito é não colaborar com a fiscalização, deve ser aplicada a multa agravada;
- h) **se o atendimento parcial da intimação significar o esclarecimento de apenas um dos diversos pontos objeto de intimação, não há que se falar em atendimento parcial; há o atendimento a um dos esclarecimentos solicitados, nas não dos outros, o que enseja a aplicação da multa agravada;**
- i) se os esclarecimentos prestados não se coadunarem com o que foi solicitado, sendo que o sujeito passivo tinha todos os elementos de fato e de direito para assim proceder, tampouco configura-se o atendimento da intimação, devendo ser aplicada a multa agravada;
- j) se o sujeito passivo fiscalizado apresentar petição justificando o fato de não prestar os esclarecimentos de forma comprovada, como nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, não há como restar configurado o aspecto material da multa agravada; **contudo; caso a autoridade fiscal verifique que a justificativa não era verdadeira e que o sujeito passivo tinha elementos para apresentar os esclarecimentos, a multa agravada deve ser aplicada;**

196. Como visto acima, a fiscalização apurou irregularidades/divergências relevantes nas demonstrações financeiras de 2014 e a recorrente, mesmo após ser intimada quatro vezes, não prestou os esclarecimentos solicitados; limitou-se a alegar, em 2018, “*dificuldades*

gerenciais internas”, em relação às demonstrações financeiras relativas ao ano-calendário 2014. Acrescento que as irregularidades/divergências apontadas pela fiscalização têm impacto no procedimento fiscal, ao contrário do alegado, daí a importância dos esclarecimentos. A meu ver, trata-se de comportamento omissivo recorrente o que atrai a multa agravada.

197. Ademais, a prestação dessas informações após o encerramento do procedimento fiscal não é suficiente para afastar o agravamento da multa.

198. Em relação à negativa de informações dos valores declarados ao fisco norte-americano como royalties oriundos do Brasil, inicialmente afasto o argumento de que a infração não fora pela praticada pela recorrente; trata-se de argumento de conveniência. Explico.

199. Como já demonstrado neste voto, ao ser intimada para prestar esclarecimentos acerca de despesas de publicidade e propaganda, informar se algumas delas referiam-se exclusivamente à divulgação institucional da Recofarma, a recorrente informou que “*as despesas de propaganda e publicidade, ainda que relacionadas ao produto final, fabricado por terceiros (engarrafadores/fabricantes)*” são dedutíveis e já foram objeto de análise pelo Carf. Nessa mesma resposta - esse é o ponto relevante - informou (e-fls. 695/696):

“[...] cabe reiterar que a **Contribuinte faz parte de um grupo de empresas, denominado “Sistema Coca-Cola”,** que, em caráter de exclusividade, **produz o refrigerante em duas etapas** (concentrado e elaboração de bebidas) - sendo de responsabilidade da Recofarma a elaboração daquela primeira mistura”.

200. Em outra resposta a recorrente informou que “*não existe propaganda com o nome ‘Recofarma’ e sim **campanhas em benefício do Sistema Coca-Cola**, conhecido como ‘Coca-Cola Brasil’*” (e-fls. 688 e 771).

201. Portanto, quando se trata de dedução de despesas a recorrente entende que a operação deve ser vista sob o prisma do Sistema Coca-Cola; todavia, ao solicitar informações a uma das empresas do Sistema Coca-Cola, sobre relações com o Fisco americano, tal sistema deixa de existir. A meu ver, trata-se de mera conveniência, ou seja, a recorrente só apresenta informações do que lhe interessa, tal qual o procedimento adota em relação à negativa em apresentar o contrato de fabricação. Assim, afasto alegação de ofensa ao princípio da pessoalidade (intranscendência) das infrações.

202. Conforme visto neste voto, o Fisco americano autuou The Coca-Cola Company em setembro de 2015 relativamente aos exercícios de 2007 a 2009 por entender que houve rendimentos oriundos do Brasil decorrente de royalties em razão do uso e exploração de marcas. Segundo a autoridade fiscal, conforme impugnação com tradução juramentada (e-fls. 1923-1942), The Coca-Cola Company teria reconhecido o recebimento de US\$ 1,768 bilhão em receitas atribuídas a intangíveis oriundos do **Brasil** (vide item 4.a.3 da impugnação). Porém, o IRS considerou insuficiente os royalties informados pela Companhia e acresceu, de ofício, US\$ 1,768 bilhão para os exercícios de 2007 a 2009. A recorrente contesta tal reconhecimento. Vejamos a impugnação:

4. Atribuições de Erro. Os ajustes da seção 482 do Código do Requerido são arbitrários, inconstantes e irracionais. Suas determinações de deficiência estão baseadas nos seguintes erros:

4.a. Seção 482 do Código e Ajustes Correlativos - Sete Estrangeiros Licenciados. O Requerido cometeu um erro de alocação de renda sob seção 482 do Código entre TCCC e sete licenciados estrangeiros controlados (**Sete Estrangeiros Licenciados**), quatro dos quais são filiais da ou entidades desconsideradas subsidiárias das Indústrias Atlântico (IA), uma empresa estrangeira controlada (CFC) propriedade da Requerente, e uma delas é uma filial da Coca-Cola Export Corporation (Exportação), membro da Requerente. As licenças da TCCC concedeu direitos a certos bens intangíveis, incluindo marcas de bebidas e fórmulas (Licenciados Intangíveis), para uso em produção e venda principalmente de concentrados de bebidas nos mercados fora dos Estados Unidos a Sete Licenciados Estrangeiros. [...] Os Sete Licenciados Estrangeiros fabricaram o concentrado e venderam para engarrafadores. Os engarrafadores converteram o concentrado em produtos de bebidas acabados para venda aos distribuidores e varejistas.

[...]

4.a.3. O Requerido cometeu um erro em alocar a renda para a TCCC do licenciado Brasil dos montantes de \$534.512.554 para 2007, \$629.325.931 para 2008 e \$604.074.263 para 2009.

[...]

5.b.2. Os Sete Estrangeiros Licenciados

5.b.2.i. A **Notificação reflete os ajustes de rendimentos relativos** aos Sete Licenciados Estrangeiros. A Empresa tinha outros Licenciados Estrangeiros durante os anos em questão.

[...]

5.b.2.ii.B. Licenciado do Brasil: Coca-Cola Indústrias, Ltda. (CCIL), uma CFC, iniciou suas operações (através de sua empresa antecessora) como um licenciado em 1963.

[...]

5.d. História Administrativa e Preços de Transferência do Requerente

5.d.1. **O Acordo de Encerramento de 1996.** Em 1996, após uma auditoria de transferência de preços do Requerente para os anos de 1987 a 1989, o Requerente e o IRS assinaram um acordo de encerramento (Acordo de Encerramento) com relação às parcelas da renda de licenciados específicos CFC pagáveis ao Requerente para exercícios fiscais de 1987 a 1995. O Acordo de Encerramento cobriu os Sete Licenciados Estrangeiros exceto o licenciado da Costa Rica (que não existia na época do Acordo de Encerramento) e o licenciado do México (uma filial de Exportação).

5.d.1.i. O Acordo de Encerramento estabeleceu uma metodologia para alocação de ganho de renda estrangeira entre licenciados estrangeiros abrangidos e o Requerente.

[...]

5.d.1.iii. Durante os anos fiscais de pós-1995, o Requerente consistentemente empregou a metodologia do Acordo de Encerramento para alocar rendimentos dos licenciados estrangeiros abrangidos para o Requerente. Depois da formação do licenciado da Costa Rica em 2001, o Requerente empregou a metodologia do Acordo de Encerramento para alocar os rendimentos do licenciado da Costa Rica.

[...]

5.d.1.vi. Sob a metodologia do Acordo de Encerramento, os Sete Estrangeiros Licenciados pagaram mais de \$18 bilhões ao Requerente para os anos fiscais de 1987 a 2009, \$ 6 bilhões dos quais foram pagos durante os anos em questão [2007 a 2009].

[...]

5.e.1.iv. Durante somente os anos em questão [2007 a 2009], os Sete Licenciados Estrangeiros pagaram mais de US\$ 6 bilhões na metodologia do Acordo de Encerramento, dos quais **88% são atribuíveis aos licenciados** da Irlanda, **Brasil** e México.

5.e.l.v. A Notificação pretende cobrar dos Sete Licenciados Estrangeiros um adicional \$9,4 bilhões em royalties. Dessa cobrança, aproximadamente \$ 8,4 bilhões - 89% do ajuste - refere-se aos licenciados da Irlanda, Brasil e México, que tinham sido licenciados para mais de vinte anos, quarenta e cinquenta anos, respectivamente.

203. A despeito das informações na impugnação acima, a recorrente insiste em afirmar que a *“única afirmação na disputa norte-americana foi a de que havia intangíveis relacionados aos negócios brasileiros”*. Ora, bastaria prestar as informações solicitadas pelo Fisco brasileiro e evitaria todas essas alegações. Como se sabe, alegar e não provar é quase não alegar.

204. No ponto, cabe os seguintes questionamentos: por que a recorrente optou por não prestar tais informações? E mais, por que optou por não apresentar os contratos celebrados com os distribuidores? Poderia haver um contrato de franquia celebrado com pagamento de royalties inserto em uma das cláusulas? Poderia haver outro tipo de contrato? São questionamentos cujas respostas não foram obtidas em razão de conduta omissa da recorrente. Reitero, a prestação de tais informações evitaria toda essa controvérsia.

205. Importante salientar que a objetivo da fiscalização em ter conhecimento do tratamento tributário adotado nos Estados Unidos em relação aos royalties não visava à tributação da remessa dos valores ao exterior, mas ter um parâmetro adicional para valoração dos rendimentos de royalties. Tanto que a fiscalização precisou lançar mão de outros critérios para arbitramento desse valor.

206. Ao não prestar tais informações a recorrente criou uma dificuldade para usá-la em seu favor. Explico.

207. A recorrente alega que *“o lucro da exploração foi arbitrado em valor menor do que o calculado pela Recorrente, em decorrência do arbitramento das supostas receitas de royalties e de outras fontes, sendo o caso de aplicação da Súmula nº 96²⁹ deste e. Carf”*.

208. Como visto, o lucro da exploração foi reduzido em decorrência do arbitramento do royalties cuja documentação não fora apresentada pela recorrente. Se a premissa imposta pela recorrente de inexistência de royalties é verdadeira por que não apresentou as informações solicitadas? Todavia, ao não prestar tais informações inaugurou-se um ambiente para questionar tal arbitramento e a multa. Ocorre que tal argumento também não procede, porquanto o arbitramento a que se refere a Súmula Carf nº 96 está vinculado ao arbitramento dos lucros, o que não ocorreu na espécie.

209. Ante o exposto e tendo em vista a relevância das informações solicitadas para o procedimento fiscal e a inércia da recorrente, mantenho o agravamento das multas.

Multa majorada (qualificada).

210. A recorrente aduz que a multa qualificada é descabida em razão da *“inexistência fraude, haja vista o claro propósito negocial e a substância econômica de todas as operações”*

praticadas. Defende não haver planejamento tributário, “*mas o simples uso dos benefícios a que os contribuintes situados na Zona Franca de Manaus têm direito*”.

211. Discorre ainda sobre a necessidade dos métodos de determinação de preço, estratégias de marketing; que o valor de débito não é fundamento de qualificação; que a denúncia do ex-empregado da CVI nada traz que a empresa já não tivesse exposto à RFB na fiscalização encerrada sem autuação referente ao ano de 2013. Veja-se:

Os métodos de determinação de preço e as estratégias de *marketing* da Recofarma, inclusive o apoio aos programas de *marketing* dos distribuidores, foram informados tanto aqui como em outras declarações públicas feitas pela TCCC, além de em estudos acadêmicos publicados pelo mundo. O preço de incidência e os incentivos de *marketing* são necessários, respectivamente, para se alinhar o interesse negocial do fornecedor e do distribuidor, de um lado, e para manter o volume de vendas, de outro, graças a motivos gerais de *marketing* e a peculiaridades do mercado brasileiro, onde há alta competição e pressão por preços menores.

O valor do débito exigido não é fundamento de qualificação da multa, pois pode haver infrações seríssimas de pequeno valor e exigências vultosas, como a presente, em que tudo o que se tem é disputa sobre a qualificação de fatos incontroversos e sobre a correta interpretação da lei.

E a denúncia feita pelo ex-empregado da CVI, além de motivada e falseada pelo sentimento de vingança, na verdade nada traz que a empresa já não tivesse exposto à RFB na fiscalização encerrada sem autuação quanto ao ano de 2013 (**docs. nº 10 e 11 da impugnação**). É importante ressaltar que, visto que tais fatos foram informados pela ora Recorrente naquela oportunidade, não faz sentido a alegação de fraude ou conluio, o que implicaria sigilo.

212. No tocante à multa qualificada de 150%, o art. 44 da Lei 9.430/96, e suas várias alterações, condiciona a aplicação desse percentual aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, aos casos que denominamos de conduta qualificada. A Lei nº 14.689/23 modificou este cenário e instituiu a multa majorada (gênero) com duas espécies de multa qualificada de acordo com a conduta praticada:

- i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%;
- ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

~~§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,~~

²⁹ Súmula Carf nº 96. A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

~~independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)~~

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: [\(Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

[...]

VI – **100% (cem por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

VII – **150% (cento e cinquenta por cento)** sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, **nos casos em que verificada a reincidência** do sujeito passivo. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-A. Verifica-se a **reincidência** prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, **no prazo de 2 (dois) anos**, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), **ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões**. [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

I – **não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

213. Note-se que a modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 106. **A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**

214. O percentual de 150%, todavia, deverá ser aplicado somente no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada. Com efeito, está sujeita ao art. 104 do CTN, primeira parte, cujo teor estabelece que “*A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros [...]*”, visto não se tratar de hipótese prevista no art. 106 também do CTN, que permite aplicação retroativa.

215. Em relação às condutas típicas de sonegação, fraude e conluio, a Lei nº 4502/64 as define nos seguintes termos:

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o **conhecimento por parte da autoridade fazendária**:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a **ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal**, ou a **excluir ou modificar as suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (Grifo nosso)

216. Para a configuração de tais condutas exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável a vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo. Nesse sentido, salienta Marco Aurélio Greco³⁰ com apoio em Cezar Roberto Bitencourt:

O dolo não se configura pela simples **vontade** de obter um resultado ou atingir uma finalidade. À vontade é indispensável associar a **consciência** de realizar a conduta descrita no tipo.

Como expõe a doutrina mais moderna, o dolo corresponde ao elemento subjetivo do tipo, vale dizer, **para haver dolo não se trata de querer o resultado, é indispensável que se tenha consciência e se queira a conduta definida no tipo legal**.

Como expõe CEZAR ROBERTO BITENCOURT:

"Dolo é a **consciência** e a **vontade** de realização da conduta descrita em um tipo penal, ou, na expressão de Welzel, 'dolo, em sentido técnico penal, é somente a vontade de ação orientada à realização do tipo de um delito' "

Ou seja, é preciso querer a ação descrita como tipo infracional descrito na lei. (Grifo nosso)

217. Cezar Roberto Bitencourt³¹, por sua vez, ao discorrer sobre a consciência e a vontade, elementos imanentes ao dolo, dispõe:

O *dolo*, elemento essencial da *ação final*, compõe o *tipo subjetivo*. Pela sua definição, constata-se que **o dolo é constituído por dois elementos**: um **cognitivo**, que é o **conhecimento do fato constitutivo da ação típica**; e um **volitivo**, que é a **vontade de realizá-la**.

O primeiro elemento, o *conhecimento*, é pressuposto do segundo, que é a *vontade*, que não pode existir sem aquele. Para a configuração do dolo exige-se a *consciência* daquilo que se pretende praticar. Essa **consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação**, quando ela está sendo realizada. A *previsão*, isto é, a *consciência*, deve abranger correta e completamente todos os elementos essenciais do tipo, sejam eles descritivos, normativos ou subjetivos.

³⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 278.

³¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal, 2, parte especial, dos crimes contra pessoa. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 34.

[...]

A **vontade**, por sua vez, deve abranger a **ação, o resultado e o nexos causal**. A **vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente**, pelo menos, parcialmente. [...] Para Welzel, a **vontade** e a espinha dorsal da ação final, considerando que a **finalidade** baseia-se na **capacidade de vontade** de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-la, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim. (Grifo nosso)

218. Na sonegação, a conduta dolosa visa *impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal ou das *condições pessoais de contribuinte* que possam afetar o crédito tributário. Nessa hipótese o fato gerador já ocorreu; a conduta é no sentido de encontrar meios para ocultá-lo do Fisco.

219. A sonegação é figura típica de caráter criminal, tal qual prevista no art. 1º da Lei 4.729, de 1965, e que foi englobada – derogada tacitamente – pelo conceito de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 1990.

220. Como observa Leandro Paulsen³², a sonegação, além de ensejar o lançamento do tributo com multa de ofício qualificada (majorada), implica responsabilização penal:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A **sonegação**, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como **implica responsabilização penal**. (Grifo nosso)

221. Na fraude, a conduta dolosa visa, na primeira parte do tipo, *impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador* da obrigação tributária principal. Nessa hipótese, o fato gerador está prestes a ocorrer, mas a conduta impede ou retarda sua ocorrência.

222. A fraude contempla ainda, na segunda parte do tipo, conduta dolosa que visa *excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador*. Nesse caso, o fato gerador já ocorreu, afinal, exclui-se ou modifica-se algo que já existe. O objetivo é alterar características essenciais do fato gerador, com vistas a evitar, reduzir ou diferir o pagamento do tributo.

223. Em relação ao conluio, para sua caracterização basta haver o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude. É dizer, para que haja conluio faz-se necessário a ocorrência da fraude ou sonegação.

224. A jurisprudência deste Carf é firme no sentido de que a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, declarações falsas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma

³² PAULSEN, Leandro. Crimes federais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 361.

a permitir o contraditório e a ampla defesa³³.

225. Note-se que a Lei nº 14.689/23 positivou tal exigência no parágrafo §1º- C do art. 44 da Lei nº 9430/96 ao determinar que a qualificação da multa majorada não se aplica quando não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa de sonegação, fraude ou conluio.

226. Nessa linha de pensamento, a inteligência das Súmulas Carf nº 14, 25 e 34 demonstram que para qualificar a multa em 100% (até então 150%) não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessária a comprovação de uma conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio); e no caso de qualificação de 150%, com o advento da Lei nº 14.689/23, exige-se além da conduta qualificada a reincidência, conforme elencado acima. Veja-se:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a **comprovação do evidente intuito de fraude** do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A **presunção** legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, **não autoriza a qualificação da multa de ofício**, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, **é cabível a qualificação da multa** de ofício, **quando constatada** a movimentação de recursos em contas bancárias de **interpostas pessoas** qual conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

227. No caso em análise, a autoridade fiscal qualificou a multa (150%) da infração que resultou no recálculo da redução do IRPJ aplicável às atividades não incentivadas: (i) royalties decorrentes da exploração de marcas comerciais; e (ii) receitas contabilizadas e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing.

228. Os fundamentos para a qualificação foram fraude e conluio caracterizados por:

i) montagem de uma estrutura de negócios para que a receita auferida no Brasil por The Coca-Cola Company fosse reconhecida na Recofarma;

ii) dissimulação dos royalties mediante sobrevalorização do preço dos “concentrados” fabricados pela Recofarma;

iii) descumprimento de preceitos legais que obrigam o destaque com clareza e exatidão, dos diferentes elementos que compunham as operações e resultados não alcançados pela redução do imposto;

³³ Cf. Ag.Reg.RE 608.426. DJe 21.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em detrimento de qualquer categoria de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). [...]”.

iv) aumento das receitas contabilizadas em montantes que foram restituídos/creditados aos fabricantes a título de contribuições para seus programas de marketing. Veja-se (e-fls. 181):

No caso sob análise, a multa deve ser qualificada para a infração que resultou no **recálculo da redução do IRPJ aplicável às atividades incentivadas** (descrita no tópico 5 deste Termo de Verificação), **providência que abrange ambas parcelas das atividades NÃO incentivadas**: (i) **os royalties** havidos pela exploração de marcas comerciais; e (ii) **as receitas contabilizadas e posteriormente restituídas/creditadas** aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing.

Primeiro, **foi montada uma estrutura de negócios de forma que praticamente toda receita auferida no Brasil por THE COCA-COLA COMPANY, através de suas subsidiárias locais, fosse reconhecida na RECOFARMA**³⁴. Essa formatação teve o nítido objetivo de se locupletar dos incentivos fiscais especificamente destinados à região amazônica para além do que a lei concede.

Vale lembrar que o benefício de redução do IRPJ a que faz jus a fiscalizada limita-se às atividades estritamente relacionadas com a indústria da transformação. Como não há qualquer dúvida que rendimentos decorrentes da permissão de uso e exploração de marcas comerciais de refrigerantes encontram-se fora do escopo desse incentivo, o artifício empregado consistiu **em dissimular os royalties mediante sobrevalorização do preço dos “concentrados” fabricados pela RECOFARMA, fato comprovado à exaustão neste procedimento fiscal.**

O **segundo aspecto** é que a **fiscalizada estava obrigada** por vários preceitos legais (por exemplo: RIR/1999, arts. 557, 559 e 560; Instrução Normativa SRF nº 267/2002, art. 62, § 3º; Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 – Receitas, itens 1 e 13; Lei nº 4.506/1964, arts. 22 e 23) **a destacar, com clareza e exatidão, os diferentes elementos que compunham as operações e resultados não alcançados pela redução do imposto.**

Todavia, a RECOFARMA operou na direção oposta: não apenas deixou de reconhecer separadamente os diferentes elementos da transação realizada com os fabricantes, mas deliberadamente transfigurou sua essência econômica **dissimulando os rendimentos de royalties.**

Trata-se de ações dolosas que modificaram característica essencial da obrigação tributária principal (*in casu*, a base de cálculo), de modo a reduzir o montante do IRPJ devido. **Portanto, houve fraude, conforme aceção do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.**

Não satisfeitos com a prática abusiva de tributar os *royalties* como receita incentivada, resolveram os integrantes do Sistema Coca-Cola ampliar ainda mais as “vantagens” fiscais, agora com outra parcela de sobrepeço atribuída à venda dos concentrados. Assim, **engendraram um novo aumento das receitas contabilizadas pela RECOFARMA em montantes que foram restituídos/creditados aos fabricantes a título de contribuições para seus programas de marketing.** Tudo conforme consta dos tópicos 3.5 e 5.2.1 deste Termo de Verificação, onde se descreve, em detalhes,

³⁴ Nota 20 do TVF: "A respeito, vide os resultados da COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA nos ACs 2014, 2015 e 2016: lucros operacionais de R\$ 2,845 bilhões, R\$ 2,125 bilhões e R\$ 2,639 bilhões, respectivamente [fonte das informações: registro L300 (demonstração do resultado líquido no período fiscal) das ECFs da COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA dos ACs 2014, 2015 e 2016]. Nos mesmos períodos, apenas a RECOFARMA propiciou receitas de equivalência patrimonial de 2,505 bilhões, R\$ 2,043 bilhões e R\$ 2,512 bilhões, respectivamente [fonte das informações: registro Y620 (Participações avaliadas pelo método da equivalência patrimonial) das ECFs da COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA dos ACs 2015 e 2016; e lucro líquido da RECOFARMA do AC 2014, observada, neste caso, a representatividade da controladora em seu capital social]."

como foi operacionalizado o artifício e quais as “vantagens” tributárias adicionais que cada parte obtinha, sempre em prejuízo ao Erário.

229. Além das ações acima, segundo a fiscalização o intuito doloso restou provado também em razão da significância dos valores envolvidos e pelos depoimentos prestados à Polícia Federal e à Receita Federal pelo ex-coordenador financeiro da CVI Refrigerantes Ltda. que confirmou que as supostas contribuições financeiras seriam um acerto entabulado com os fabricantes para fins de repasse de parte dos incentivos fiscais obtidos pela Recofarma e não para campanhas de campanhas de marketing. Veja-se (e-fls. 183):

Nessa conduta, o intuito doloso fica evidente em pelo menos dois pontos:

1º) **A significância dos valores envolvidos.** Nos ACs 2014, 2015 e 2016, as ditas contribuições financeiras para os programas de marketing representaram 30% da receita líquida da RECOFARMA no período³⁵. Significa dizer que, em termos gerais, os preços atribuídos aos “concentrados” foi majorado em cerca de 43%, a fim de que 30% do valor contabilizado retornasse (ou fosse creditado) aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing. Ora, por qual razão se ajustaria um preço 43% maior do “concentrado” para depois fazer a devolução/crédito? Qual a lógica desse “negócio”?

2º) Os depoimentos prestados à Polícia Federal e à Receita Federal pelo ex coordenador financeiro da CVI REFRIGERANTES LTDA (fabricante do Sistema Coca-Cola estabelecido em Santa Maria/RS) no período de março/2002 a maio/2014. **Ele confirma que as supostas contribuições financeiras nada mais são do que um acerto entabulado com os fabricantes a fim de lhes repassar parte dos incentivos fiscais obtidos pela RECOFARMA e que nada têm a ver, de fato, com campanhas de marketing** (fls. 2.269 a 2.271).

Em vista disso, pode-se afirmar que os integrantes do Sistema Coca-Cola (RECOFARMA, COCA-COLA INDÚSTRIAS e fabricantes) dedicaram-se a um ajuste doloso visando modificar características essenciais da obrigação tributária principal (base de cálculo do IRPJ da fiscalizada e créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes), de modo a reduzir o montante dos impostos por eles devidos. Caracterizado está o **conluio**, conforme definição do art. 73 da Lei nº 4.502/1964.

230. Como dito antes, a aplicação da multa majorada, até então denominada de qualificada, exige prova de conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. No caso, afasto de plano o fundamento de qualificação da multa referente à significância dos valores envolvidos devido ao seu caráter subjetivo. Afinal, qual seria o valor significativo para atrair a multa qualificada? R\$100mil, R\$1milhão, R\$100 milhões etc.? O que deve nortear a multa qualificada é a conduta praticada e não o valor envolvido.

231. Quanto às demais condutas, consideradas como fraudulentas pela fiscalização, entendo não se tratar de fraude, mas irregularidades sujeitas à multa de 75%. Ressalto que o mesmo esforço probatório referente à infração apurada deve ser aplicado à conduta adicional que atrai a multa majorada. Trata-se de matéria deveras importante e delicada que demanda da autoridade fiscal cautela ao utilizar tal instrumento, não somente em decorrência do impacto

³⁵ Nota 93 do TVF: "Valor da receita líquida da RECOFARMA em 2014, 2015 e 2016: R\$ 5.330.194.353,82, R\$ 5.183.769.187,01 e R\$5.353.131.562,24. Total: R\$ 15.867.095.103,07. Fonte das informações: registro L300 (demonstração do resultado líquido no período fiscal) das ECFs. Relação “colaborações financeiras” / receita líquida = R\$ 4.750.505.268,13 ÷ R\$15.867.095.103,07 = 29,94%."

financeiro perante o crédito tributário, mas principalmente pela possível repercussão penal em alguns casos.

232. Em relação ao depoimento prestado pelo ex-coordenador financeiro da CVI Refrigerantes Ltda. entendo que, juntamente com os demais elementos apurados pela fiscalização, trata-se de prova suficiente para comprovar a infração apurada e não a qualificadora. Os documentos comprobatórios juntados aos autos pelo depoente (e-fls. 2252-2272) - Encontro de Contas CVI x CCIL - são planilhas elaboradas pelo próprio depoente e desacompanhadas de demais elementos.

233. É certo que tais informações foram importantes para a fiscalização investigar a contabilidade da recorrente e apurar a infração, tudo isso em conjunto com os demais elementos apurados e já elencados neste voto. Por outro lado, tais provas são insuficientes para caracterizar o dolo e atrair a multa majorada. É possível que tais provas existam. Todavia, embora a fiscalização tenha feito um excelente trabalho para provar a infração apurada, a meu ver, há uma carência probatória em relação à qualificadora.

234. Em resumo, a meu ver, os documentos/elementos apurados pela fiscalização não permitem afirmar sem sombra de dúvidas que a recorrente praticou uma fraude perante o Fisco. As irregularidades apuradas, as quais estão devidamente comprovadas nos autos, reitero, sujeitam-se à multa de 75%.

235. Como dito antes, não basta haver regularidade formal sob o aspecto jurídico, tampouco que o negócio jurídico seja feito “às claras” para qualificá-lo como oponível perante o Fisco. Além disso, é necessário congruência entre as circunstâncias e propósitos concretos que cercam o negócio jurídico com os atos, operações função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio. Todavia, a inoponibilidade do negócio jurídico perante o Fisco não configura razão suficiente para qualificação/majoração da multa.

236. Ante o exposto, afasto a multa majorada de 150%, reduzindo-a para 75.

Multa isolada sobre estimativas de IRPJ

237. A autoridade fiscal aplicou a multa isolada em razão de as infrações apuradas resultarem em falta de recolhimento de estimativa mensal não recolhida, nos termos do art. 43, parágrafo único c/c artigo 44, inciso II, alínea “b”, todos da Lei nº 9.430/96.

238. A decisão recorrida manteve o lançamento. Em recurso voluntário, a recorrente alega de impossibilidade de aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício. Cita precedentes do Carf e do STJ no sentido de que, “*em atenção ao princípio da consunção ou da absorção, a multa isolada (menos grave) deve ser absorvida pela multa de ofício, sob pena de restar admitido o “bis in idem”*”.

239. Pois bem. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração

anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (Grifo nosso)

240. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

241. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de **lançamento de ofício**, serão aplicadas as seguintes **multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**:

I - **de setenta e cinco por cento**, nos casos de **falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - **cento e cinquenta** por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º **As multas de que trata este artigo serão exigidas:**

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (Grifo nosso)

242. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

243. Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

244. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “*valor do pagamento mensal*” e não mais sobre a “*totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - **de 75%** (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - **de 50%** (cinquenta por cento), **exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal**:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Grifo nosso)

245. Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf nº 105. Veja-se:

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa**. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

246. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964).

247. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

248. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanço de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

249. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

250. Por conseguinte, não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente³⁶.

251. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

252. Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf nº 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

³⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf nº 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf nº 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf nº 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

253. No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa nos anos-calendário 2014, 2015 e 2016. Portanto, em razão de tratar-se de período posterior à Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, afasta-se a aplicação da Súmula Carf nº 105, e mantém-se a exigência da multa isolada.

254. Em relação aos julgados citados pela recorrente cumpre esclarecer que não têm efeito vinculante; portanto, não vinculam este tribunal administrativo.

255. Observo que o ajuste da multa isolada em razão das infrações/multas exoneradas neste voto, se for o caso, deverá ser efetuado na fase de liquidação do acórdão.

256. Nestes termos nego provimento à matéria.

CSLL, Cofins e Pis/Pasep. Reflexos

257. O valor apurado como receita deve ser considerado como base de cálculo para lançamento do Pis e da Cofins em razão de se tratar de exigências reflexas que têm por base os mesmos fatos e elementos de prova que ensejaram o lançamento do IRPJ.

258. Quanto à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

259. Nesse sentido, em razão da íntima relação de causa e efeito, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova. (Acórdão Carf nº 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

Conclusão

260. Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a multa qualificada/majorada de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior

Voto Vencedor

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Redator Designado.

Não obstante o substancial e técnico voto do Relator, a Turma divergiu quanto às suas conclusões especificamente em relação ao item “Adições não computadas na apuração do lucro real”.

Em síntese, constou do TVF que a Recorrente teria deixado de oferecer à tributação os valores relativos à conta de resultado “0305101003 - DEDUÇÃO DE VENDAS - PROJETO MAI”. Narra-se, ainda, que a Recorrente teria adotado procedimento contábil incorreto, uma vez que o registro como vendas canceladas seria inadequado à hipótese:

Considerando o que foi até aqui exposto (e ainda será reforçado posteriormente), conclui-se que a fiscalizada pretendeu estornar receitas oriundas de vendas efetuadas

para a Venezuela, pois seus critérios de reconhecimento passaram a não ser mais atendidos.

Portanto, o procedimento adotado pela fiscalizada na escrituração contábil (registro como vendas canceladas) mostra-se equivocado. E pode haver repercussão tributária. Por exemplo: caso fossem vendas destinadas ao mercado interno, os cancelamentos e devoluções não integrariam a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS110. De outro giro, mesmo sendo receitas passíveis de estorno pela norma contábil em razão do inadimplemento, é certo que integram as bases tributáveis111.

Em seguida, afirma-se ainda no TVF que, embora a “Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 – Receitas” efetivamente preveja o não reconhecimento contábil da receita em caso de improbabilidade de que os benefícios econômicos associados às transações efetivamente fluam para a entidade, os valores ainda assim devem ser tributados, com base nos seguintes fundamentos (grifos nossos):

Tendo a administração da fiscalizada considerado a probabilidade de que os benefícios econômicos associados às transações (vendas para Venezuela) deixarão de fluir para a entidade, a norma contábil determina o não reconhecimento contábil das receitas correspondentes. **Então, o caso amolda-se à situação descrita na parte inicial do item 18 da NBC TG 30.**

(...)

Desde o início do processo de adoção das normas internacionais de contabilidade (International Financial Reporting Standards), o que se fez com as alterações da Lei nº 6.404/1976 promovidas pelas Leis nos 11.638/2007 e 11.941/2009, a garantia da neutralidade tributária para os novos métodos e critérios contábeis representou uma diretriz fundamental para a sua consolidação. Desde então, a legislação prevê o tratamento a ser adotado quando houver critérios contábeis/societários distintos dos critérios fiscais.

(...)

O inciso I do caput deste dispositivo legal é bastante claro ao determinar que, para fins tributários, o produto da venda de bens deve ser reconhecido como receita. **Não há qualquer menção à possibilidade de se deixar de reconhecer a receita caso haja dúvidas em relação ao recebimento do valor respectivo.**

E nem poderia ser diferente, pois o Decreto-lei nº 1.598/1977 é norma de natureza tributária. Como tal, suas diretivas devem estar de acordo com as hipóteses que, abstratamente, são caracterizadoras do fato gerador. Nesse escopo, o art. 43 do Código Tributário Nacional estabelece que a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica configura fato gerador do Imposto de Renda.

No caso concreto, **não há dúvida de que a fiscalizada adquiriu disponibilidade jurídica da renda no momento da entrega dos bens a cliente venezuelano** (ocorreu a tradição referida no art. 1.267 do Código Civil). **Dito de outra forma: a disponibilidade jurídica (e, por conseguinte, o fato gerador) se perfectibilizou no momento em que a fiscalizada passou a ser detentora do título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização da obrigação.**

A existência das alegadas dúvidas em relação ao recebimento do valor não afasta, de forma alguma, a ocorrência do fato gerador. Não fosse assim, os dispositivos da legislação tributária que limitam ou até impedem a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos (art. 9º da Lei nº 9.430/1996) bem como da provisão para créditos de liquidação duvidosa (art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995 c/c art. 14 da Lei nº 9.430/1996) teriam sido substancialmente alterados (ou mesmo revogados) pela

legislação superveniente, fato esse que não ocorreu. A Lei nº 13.097/2015 apenas majorou valores em que, sob determinadas circunstâncias, as perdas podem ser deduzidas para fins fiscais.

Portanto, ainda que não reconheáveis sob a perspectiva da norma contábil – itens 14(d) e 18 da NBC TG 30 –, as receitas sob análise continuam sendo consideradas para fins tributários.

(...)

Isso posto, as receitas sob análise devem ser adicionadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Para fins tributários, o fato de ter ocorrido (ou ser provável) o inadimplemento deve ser tratado sob a égide: ou do art. 9º da Lei nº 9.430/1996 (perdas no recebimento de créditos); ou do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995 c/c art. 14 da Lei nº 9.430/1996 (provisão para créditos de liquidação duvidosa).

Portanto, a premissa adotada pela fiscalização para fundamentar o lançamento é a de que, apesar da correção do procedimento contábil adotado pela empresa quanto ao (não) reconhecimento da receita, ainda assim deveria haver tributação de referido valor.

Em seu voto, entendeu o Relator que “as regras do CPC 30 não amparam o procedimento adotado pela recorrente, porquanto a incerteza relativa à realização de valor já reconhecido na receita deve ser reconhecido como despesa e não como redução do montante da receita originalmente reconhecida” e que “ao contrário do alegado pela recorrente, a adição das receitas em análise ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, encontra amparo no Decreto-lei nº 1.598/77 e na Lei nº 12.973/2014”.

Com a devida vênia ao bem fundamentado entendimento do Relator, adotamos entendimento diverso quanto ao ponto.

Em primeiro lugar, há de se ter em conta que, à luz do que consta nos autos, especialmente no TVF, não houve questionamento da fiscalização quanto aos fatos e motivos econômicos ou negociais que ensejaram o entendimento adotado pela companhia de reputar as receitas decorrentes das vendas feitas à Venezuela como de recebimento incerto ou pouco provável. Tal probabilidade/incerteza não foi objeto de questionamento, inclusive afirmando-se que “o caso amolda-se à situação descrita na parte inicial do item 18 da NBC TG 30”:

Tendo a administração da fiscalizada considerado a probabilidade de que os benefícios econômicos associados às transações (vendas para Venezuela) deixarão de fluir para a entidade, a norma contábil determina o não reconhecimento contábil das receitas correspondentes. **Então, o caso amolda-se à situação descrita na parte inicial do item 18 da NBC TG 30.**

(...)

Portanto, **ainda que não reconheáveis sob a perspectiva da norma contábil – itens 14(d) e 18 da NBC TG 30 –, as receitas sob análise continuam sendo consideradas para fins tributários.**

Isto é: a fiscalização não impugnou o fundamento material que levou a Recorrente a não reconhecer a receita (o grau de incerteza ou os motivos de sua improbabilidade), mas apenas o procedimento contábil adotado pela empresa e, por decorrência, o tratamento tributário resultante.

Tanto é assim que a fundamentação do lançamento é de que, apesar de não ser reconhecível do ponto de vista contábil, a receita deveria ter sido oferecida à tributação e, caso fosse, tampouco seria dedutível, sendo inclusive este o encadeamento lógico do raciocínio que se extrai, por exemplo, dos títulos dos tópicos 7.2 e 7.3 do TVF:

7.1 Natureza do fato contábil sob análise.

7.2 Receita da venda de bens. Critérios de reconhecimento de acordo com a norma contábil.

7.3 Métodos ou critérios contábeis divergentes da legislação tributária. Necessidade de ajuste (adição) na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

7.4 Tratamento tributário da provisão para créditos de liquidação duvidosa e das perdas no recebimento de créditos.

Assim, parte-se da premissa de que a fiscalização entendeu (ou não se opôs diretamente ao entendimento do contribuinte) haver suficiente fundamento econômico de que aqueles valores relativos às vendas destinadas à Venezuela tinham alto grau de incerteza quanto a seu recebimento.

A divergência é no tratamento tributário a ser dado ao fato, que, na essência, é incontroverso: os valores do lançamento contábil objeto do auto efetivamente referem-se a vendas realizadas para a Venezuela cujo recebimento era altamente improvável.

Importa, então, saber se tal valor pode ser considerado como receita e se é possível sua adição à apuração do lucro líquido. Este é o cerne da controvérsia.

Nesse sentido, importa desde já observar que é necessária a consideração das condições estabelecidas pelas normas contábeis em consonância com o preceito do art. 43 do CTN e isso exige que o intérprete avalie as questões jurídicas inerentes ao fato ou negócio jurídico em conjunto com o regramento contábil, para fins da correta identificação das consequências de ordem tributária³⁷.

Assim, a regra contábil é referência relevante, mas nela não se esgota a verificação das consequências tributárias, que deve ser feita à luz das normas tributárias propriamente ditas. Trata-se de relevante “ponto de partida” (STF – RE 606.107 – Min. Rosa Weber)³⁸.

Com efeito, a própria legislação que trata da apuração do IRPJ afirma que a determinação do lucro líquido se dá com observância das disposições das leis comerciais (p. ex., art. 248 do RIR/99). Por sua vez, a Lei 6.404/1976 afirma que a escrituração da companhia

³⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado. 14 ed., rev. reform. e atual.. São Paulo: MP - APET, 2021. Pág. 112

³⁸ Naquele julgamento, afirmou a Ministra Rosa Weber: “Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do direito tributário”.

observa os princípios e regras contábeis. E é a partir do lucro líquido, apurado conforme as regras contábeis, que se procedem os ajustes que levarão por fim ao lucro real, base de cálculo do IRPJ (art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977).

Para se chegar ao lucro líquido, pois, primeiro há de se reconhecer a receita. Do ponto de vista contábil, o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) estabelece que a *“receita deve ser reconhecida quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade”*. A R2 do CPC em questão tem disposição no mesmo sentido.

Mais especificamente quanto ao ponto da controvérsia destes autos, o CPC 30 (Receitas) já dispunha, **à época dos fatos**, que o reconhecimento de receita exigia a avaliação sobre se *“for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade”* (item 14, “d”).

É justamente no CPC 30 que constava o exemplo bastante próximo à situação experimentada pela Recorrente: *“pode ser incerto que uma autoridade governamental estrangeira conceda permissão para que a entidade compradora remeta o pagamento da venda efetuada a um país estrangeiro. Quando a permissão for concedida, a incerteza desaparece e a receita deve ser reconhecida”* (item 18).

Posteriormente, em 2016, foi implementado no Brasil o IFRS 15 através do CPC 47, revogando o CPC 30 e estabelecendo que a receita só pode ser reconhecida se, cumulativamente, (i) houver a transferência do controle (dos bens ou serviços) ao comprador (ao longo do tempo ou em determinado momento); (ii) o valor da receita e das despesas incorridas puder ser mensurado com confiabilidade e (iii) for provável que os benefícios econômicos daquela operação fluirão para o vendedor. Ausente qualquer uma dessas condições, a receita não deve ser reconhecida.

Em específico sobre a probabilidade de recebimento, veja-se que o CPC 47 dispõe que o reconhecimento inicial de receita apenas deve ser feito quando *“for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente”* (item 9, “e”, do CPC 47).

Como se nota, a questão da probabilidade de efetivo recebimento dos benefícios econômicos para a entidade já constava no CPC 30 e foi mantida pelo CPC 47, com ligeira alteração de redação, mas com o mesmo sentido.

O que dizem os CPC 30 e 47 é, portanto, que, mesmo atendendo-se aos demais critérios de reconhecimento (obrigação de performance, por exemplo), se houver fundada incerteza quanto ao pagamento, o evento sequer deve ser objeto de reconhecimento inicial como receita.

Note-se que tal critério ancora-se indiretamente na prudência, que constitui princípio contábil. Nesse sentido, a título ilustrativo, veja-se o que consignou Natanael Martins, então Conselheiro do Conselho de Contribuintes, a respeito do tema, quando do julgamento do acórdão nº 107-07.458:

“Entretanto há situações em que demais princípios que norteiam a contabilidade, especialmente o da prudência ou do conservadorismo, impedem a adoção plena do regime de competência.

Tal fato naturalmente ocorre quando se verificam fundadas dúvidas quanto à segura realização da receita, como se dá, v.g., quando a inadimplência do devedor restar caracterizada, como é o caso dos autos.”

E, nesse ponto, como bem observa Eliseu Martins, o regime de competência pressupõe o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil impõe, “*e, entre elas, o alto grau de certeza de recebimento*”³⁹, no que se reforça a necessidade de observância do CPC 30 e 47 no caso em tela.

Retomando-se a observação acima empreendida de que a contabilidade é o “ponto de partida” para se chegar ao lucro real, tem-se desde já a constatação de que, se o evento praticado pela companhia tem relevante incerteza quanto ao recebimento, não pode ser reconhecido como receita; por consequência, não terá influência no lucro líquido e, ao final, no lucro real.

Portanto, é esta a primeira razão pela qual entendo assistir razão à Recorrente no ponto. Se as vendas para a Venezuela foram objeto de fundada incerteza quanto ao recebimento dos valores (e, como visto, tal fundamento econômico/negocial de incerteza não foi objeto de análise ou questionamento no auto de infração), tem-se que tais valores não são receita à luz das regras contábeis e não podem, por consequência, impactar na apuração do lucro líquido. Menos ainda, do lucro real.

No caso em tela, como já exposto acima, afirmou a autuação no TVF que a sua adição ao lucro líquido se daria, em primeiro lugar, pelo fato de que o “*procedimento adotado pela fiscalizada na escrituração contábil (registro como vendas canceladas) mostra-se equivocado*”.

Com a devida vênia a referido entendimento e à posição do Relator, uma vez que é incontroverso que os valores são dotados de incerteza que impede o reconhecimento da receita correspondente, eventual erro do contribuinte quanto ao lançamento contábil não é capaz de alterar a natureza jurídico-contábil do evento. Se o valor não ostenta natureza de receita, não é o seu registro equivocado como “venda cancelada” que alterará sua essência.

Se não há receita contábil a servir de ponto de partida para a tributação pelo IRPJ, apenas poderia haver tributação de referido valor mediante ajuste ao lucro líquido em caso de previsão expressa da legislação no sentido de determinar o seu oferecimento à tributação, sendo esta hipótese igualmente levantada pela fiscalização. Vejamos.

Neste ponto, entendeu a fiscalização – bem como o profundo voto do Relator – que o art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977 não permitiria se deixar de reconhecer a receita em caso de dúvidas com relação ao recebimento do valor respectivo, uma vez que a receita bruta para fins tributários abarcaria tais operações, sendo caso de “*nítida divergência entre os critérios contábeis e a legislação tributária*” (TVF - e-fl. 161).

³⁹ MARTINS, Eliseu. Boletim Temática Contábil, 1990, nº 36, 10B Informações Objetivas.

Igualmente com o devido respeito ao entendimento, entendo não ser o caso. Aqui, há de se observar mais uma vez que a questão da probabilidade de efetiva fruição do benefício econômico já constava do CPC 30, vigente desde 2012, e não foi modificada pelo CPC 47, que entrou em vigor em 2018. Assim, apesar de o CPC 47 ser posterior à Lei 12.973/2014, não se trata de “novo critério”, a atrair a aplicação do art. 58 da Lei 12.973/2014, para fins de neutralização, ao contrário do que apontou a fiscalização. Nesse sentido apontam José Antonio Minatel⁴⁰, Heron Charneski⁴¹, Elidie Palma Bifano⁴², Eliseu Martins e Vanessa Canado⁴³.

De toda forma, parece claro que a Lei 12.973/2014, ao modificar o art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977 quanto à receita bruta, obviamente considerou as definições de receita e critérios de reconhecimento até então vigentes, tanto que abarcou a hipótese de mudanças desses mesmos critérios. Assim, na definição de receita do art. 12 naturalmente se pressupõe que a receita, para existir, deve dispor de probabilidade significativa de seu recebimento, à luz do que historicamente define a contabilidade. Referido dispositivo, inclusive, não trata de “reconhecimento” de receita, mas de sua definição.

Dessa forma, o dispositivo do art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977 deve ser interpretado no sentido lógico de que apenas pode ser receita bruta tributável aquilo que, antes, seja receita (isto é, com provável recebimento da contraprestação). Nesse sentido é a clara lição de Fábio Lima da Cunha, com a qual nos filiamos:

Ademais, é de suma importância atentar para o fato de que a definição conotativa insere no inciso IV pressupõe como elemento caracterizador da expressão “receita bruta” o ser “[...] receita da atividade ou objeto principal [...]”. **Ora, não há que se falar em receita sem probabilidade de recebimento da contraprestação, a teor do que já dispunha o CPC 30 (critério mantido pelo CPC 47) e de plena ciência do legislador por ocasião da Lei n. 12.973/2014.**

Dito isso, não há como conceber que as definições denotativas constantes dos incisos I a III sejam interpretadas sem tal propriedade (reitere-se: o de ser uma receita, assim compreendidos aqueles eventos em que está presente o provável recebimento da contraprestação). Noutros termos: para fins de interpretação do artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, **compreende-se como receita bruta tributável “o produto da venda de bens” desde que disponha das propriedades contidas na definição conotativa do inciso IV, dentre elas o ser receita (= com provável recebimento da contraprestação).** Não há como compreender os incisos I a III isoladamente do inciso IV. Do contrário, chegaríamos a uma non sense interpretação de que apenas as receitas brutas do inciso IV não teriam de se submeter à tributação, mesmo não havendo probabilidade de recebimento da contraprestação.

Assim, somos da opinião de que o dispositivo em voga (artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977) não tem vocação para ser considerado como uma disciplina do reconhecimento inicial de receitas. Tivesse o legislador ordinário essa intenção, teria de

⁴⁰ MINATEL, José Antonio. Por uma união estável entre contabilidade e legislação tributária. Revista de Direito Contábil Fiscal. v.1, n.1., jan./jun 2019. São Paulo: MP Editora. pág. 164-165.

⁴¹ CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): Aspectos Tributários na Nova Norma Contábil sobre Receitas. Revista Direito Tributário Atual, (40), 250–270. Pág. 265.

⁴² BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei 12.973/2014: modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. Revista de Direito Contábil Fiscal. v.1, n.1, jan./jun. 2019. São Paulo: MP Editora, 89-101. Pag. 82.

⁴³ MARTINS Eliseu; e CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (coord.). Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A - Vol. V: controvérsias após a Lei nº 12.973. São Paulo: Quartier Latin. 2018. Pág. 192.

ir muito mais além (até porque tinha plena ciência da exigência constante desde o CPC 30 relativa ao provável recebimento da contraprestação)⁴⁴.

Tem-se, pois, que a Lei 12.973/2014, para além de não ter alterado a disposição de reconhecimento de receita vigente, não dispôs sobre o tema e nem promoveu obrigatoriedade desse ajuste em específico, não sendo possível extrair tal obrigatoriedade de outros dispositivos legais, como apontou a fiscalização.

Ainda, tampouco vislumbro ser caso de enquadrar os eventos dentro do conceito de perdas no reconhecimento de crédito, como mencionado pela fiscalização, no sentido de que a Recorrente deveria ter reconhecido inicialmente a receita e, ato contínuo, verificado as condições legais para reconhecimento como despesa

.Com a devida vênia, entendo que esse raciocínio mais uma vez parte da premissa já afastada de que o valor é inicialmente uma receita. No caso em tela, não se caracterizando como receita em função da improbabilidade de recebimento, não há sequer crédito a ser apurado como perda. Nesse sentido mais uma vez fazemos referência à lição de Fábio Lima da Cunha:

O pressuposto da aplicação da disciplina atinente às chamadas “perdas no recebimento de crédito” é o reconhecimento inicial como receita (tendo por contrapartida um “crédito” no ativo), portanto, desde que, de largada, a entidade tenha tido provável expectativa de recebimento da contraprestação. Porém, no caso dos eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento, não há sequer crédito sob as perspectivas societária/contábil (vide o caput do art. 9º: “As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades [...]”).

Vale ressaltar, uma vez mais, que os eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento não sobreviveram à avaliação contábil na primeira etapa – a do reconhecimento inicial.

Assim, quisesse o legislador tributário aplicar o regime da Lei n. 9.430/1996 aos eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento, teria de fazê-lo expressamente, de modo que, assim como no tópico anterior, não vislumbramos vocação desse regime⁴⁵ para ser considerado como uma disciplina do reconhecimento inicial de receitas⁴⁵.

Por fim, há ainda de se retomar a observação inicialmente empreendida no sentido de que as normas contábeis devem ser interpretadas em conjunto com o artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Neste ponto, sem ingressar em maiores digressões a respeito dos significados de “receita”, no que tange à tributação da renda há estreita relação entre receita e acréscimo patrimonial - este entendido como incremento de riqueza nova não sujeita a reservas ou condições - aproximando-se em grande medida também do conceito contábil.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal sedimentou o entendimento de que “a aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade

⁴⁴ DA CUNHA, Fábio Lima. O reconhecimento inicial de receitas sob as perspectivas contábil e tributária. Revista de Direito Contábil Fiscal. v. 2., n. 4., jul/dez. São Paulo: MP Editora, 2020. Pág. 101.

⁴⁵ Op. cit. Pág. 103.

jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo” (RE 172.058-1).

É dizer, embora o efetivo recebimento em pecúnia do valor acertado não seja condicionante para o reconhecimento da disponibilidade da renda, é necessário que o contribuinte tenha, ao menos, um título suficientemente hábil ao seu recebimento⁴⁶. É necessário haver “riqueza nova de modo incondicional”⁴⁷, ou, em outras palavras, incorporação definitiva de acréscimo patrimonial.

A relação entre receita e acréscimo patrimonial é, aliás, reconhecida também pela contabilidade. Já dispunha o CPC 30 que a receita é definida como “o *ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades normais de uma entidade que resultam no aumento do Patrimônio Líquido*”, linha mantida pelo CPC 47. Por isso, o efeito primário da receita é o “*crescimento patrimonial da entidade*”, seja pelo aumento dos ativos, seja pela diminuição dos passivos, simultaneamente reconhecíveis, evidenciando que a contabilidade também recupera a ideia de receita como acréscimo patrimonial incondicional⁴⁸.

Significa dizer que, no caso em tela, ademais de tudo quanto exposto em relação à natureza de “não-receita” dos valores ora em discussão sob o prisma contábil, o evento ainda deve ser interpretado pela ótica do art. 43 do CTN. E, com base em referida norma, não há como reconhecer disponibilidade econômica ou jurídica para tais valores, ante a conhecida impossibilidade de seu recebimento.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em casos análogos, já reconheceu que o lançamento contábil deve ser interpretado à luz do art. 43, a exemplo do Acórdão 1201-002.937, de relatoria do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. O raciocínio empreendido pelo Relator naquela ocasião é pertinente e aplicável ao caso ora em tela. Veja-se (grifos nossos):

Registra-se, aqui, que o próprio princípio da competência, nos dizeres de Eliseu Martins, exige o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil nos impõe, e, entre elas, a do alto grau de certeza de recebimento.

Ora, é justamente a incerteza quanto ao recebimento do reajuste da tarifa o fator que impede qualificar o ajuste contábil positivo na CVA de 2012 como receita tributável. Falta-lhe, a toda evidência, a incorporação do direito ao recebimento dessa pretensa receita ao patrimônio do contribuinte.

O lançamento contábil que gerou a presente autuação, ademais, deve ser interpretado à luz do artigo 43 do CTN, dispositivo este que, como se sabe, prescreve como condição necessária e suficiente para ocorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL a disponibilidade ou realização da renda, que somente ocorre após 30/11/2014, quando passaram a existir garantias reais ao recebimento do reajuste feito por meio da CVA às concessionárias, conforme visto.

Antes disso, referido ajuste, quando muito, correspondia a mera expectativa de recebimento, sem efeitos fiscais, portanto.

⁴⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Pareceres - 3 - Imposto de renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 277.

⁴⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Receita” como conceito fundamental do direito tributário e do direito contábil. Revista de Direito Contábil Fiscal. v. 2. n.4, 2020. Pág. 79-92.

⁴⁸ CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): Aspectos Tributários na Nova Norma Contábil sobre Receitas. Revista Direito Tributário Atual, (40), 250–270. Pág. 259.

Dessa forma, por todo o acima exposto, entendo por assistir razão à Recorrente.

Assim, dou provimento ao recurso para afastar a tributação das receitas oriundas da Venezuela não incluídas na apuração do lucro líquido e não adicionadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho