



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724515/2020-18
RESOLUÇÃO	1401-001.124 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fernando Augusto Carvalho de Souza e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Redator designado

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveria Santos – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Fernando Augusto Carvalho de Souza, Luiz Eduardo de Oliveria Santos, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin

RELATÓRIO

Trata o processo de auto de infração para cobrança de **IRPJ, PIS e COFINS**, relativos aos anos-calendário de 2017 e 2018, resumido nas considerações iniciais do TVF parte 1 (fls. 37/95):

A RECOFARMA valeu-se da redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais, calculados sobre o lucro da exploração, com base no benefício previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 4.212/2002 (instalação, ampliação, modernização ou diversificação de empreendimento em setor da economia considerado prioritário para o desenvolvimento regional, na área de atuação da SUDAM). Em 2017 e 2018, a redução do IRPJ considerada pela fiscalizada superou R\$ 628 milhões.

O crédito tributário constituído de ofício neste processo decorre das seguintes infrações:

(i) Utilização indevida do benefício fiscal de redução do IRPJ, fato esse relacionado a três irregularidades:

a) Determinação incorreta da parcela do lucro da exploração beneficiada com a redução do imposto, haja vista terem sido incluídas receitas de atividades não incentivadas em seu cálculo.

b) Prática de atos que configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária. Planejamento tributário abusivo que resultou em vultosas “vantagens” fiscais, tanto para a RECOFARMA quanto para os fabricantes licenciados do Sistema Coca-Cola. A conduta enseja, per se, a perda do benefício de redução e a exigência do imposto que havia sido objeto de isenção (Lei nº 9.069/1995, art. 59).

c) Não reconhecimento do direito à redução do imposto pela autoridade competente, contrariando o disposto no art. 179, caput, do Código Tributário Nacional e no art. 3º do Decreto nº 4.212/2002. O pedido sequer foi admitido pela unidade da Receita Federal a que está jurisdicionada a fiscalizada (DRF Manaus).

(ii) Falta de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre royalties auferidos com o licenciamento das marcas comerciais de bebidas do portfólio Coca-Cola no Brasil.

(iii) Pagamento a menor das estimativas mensais de IRPJ.

O auto de infração foi formalizado no presente processo de nº 10980.724515/2020-18, com total de crédito tributário de R\$ 2.463.444.290,64, conforme item 11 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 167):



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

TDPF nº 0220100-2019-00170-0
e-PROCESSO nº 10980.724515/2020-18

11. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO DE OFÍCIO.

Por meio dos Autos de Infração de IRPJ, PIS/Pasep e COFINS (fls. 2 a 34) foi constituído, de ofício, o crédito tributário detalhado na Tabela 20.

Tabela 20 - Crédito tributário constituído no processo nº 10980.724515/2020-18 (em R\$)

	IRPJ	PIS/Pasep	COFINS
Principal	623.416.694,85	30.943.279,10	142.526.618,90
Juros de mora (calculados até set/2020)	71.538.646,62	3.900.973,30	17.968.119,97
Multa proporcional	771.175.372,04	69.622.377,92	320.684.892,46
Multa exigida isoladamente	411.667.315,48	---	---
SUBTOTAL	1.877.798.028,99	104.466.630,32	481.179.631,33
TOTAL		2.463.444.290,64	

Foram apuradas as seguintes infrações consignadas nos autos de infração:

IRPJ:

1) EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDAM/ADA 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 terem sido incluídas receitas de atividades NÃO incentivadas em seu cálculo.

Infração descrita nos tópicos 4, 5, 6 e 7.1 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Os fatos e fundamentos jurídicos que ensejaram o agravamento e a qualificação da multa constam dos tópicos 10.1.1 e 10.1.2 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Na eventualidade de não ser ratificada a glosa da redução do IRPJ para apenas uma das atividades NÃO incentivadas (royalties ou contribuições financeiras), em relação à outra, a perda do benefício pela prática de crime contra ordem tributária deve ser considerado de forma subsidiária.

1ª) Parcela da receita reclassificada para atividade NÃO incentivada: rendimentos de *royalties* pelo licenciamento das marcas comerciais do portfólio Coca-Cola 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.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	55.968.463,81	225,00
31/12/2018	54.676.312,76	225,00

2ª) Parcela da receita reclassificada para atividade NÃO incentivada: adicional cobrado no preço dos "concentrados" e posteriormente restituído aos fabricantes licenciados a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou "incentivos de vendas").

Infração cominada com 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.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	96.944.064,98	150,00
31/12/2018	97.023.199,49	150,00

2) EMPRESAS INSTALADAS NA ÁREA DA SUDAM/ADA INFRAÇÃO: PERDA DA ISENÇÃO OU REDUÇÃO EM RAZÃO DA PRÁTICA DE CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Perda da parcela restante do incentivo fiscal de redução do IRPJ em virtude da prática de atos que configuram, em tese, crime contra a ordem tributária definido pela Lei nº 8.137/1990.

Infração descrita nos tópicos 4, 5, 6 e 7.2 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Como a irregularidade em tela está vinculada ao planejamento tributário abusivo do

Sistema Coca-Cola, o qual compreende dois ilícitos distintos (dissimulação dos royalties e sobrevalorização artificiosa dos “concentrados” por meio das contribuições financeiras para programas de marketing), deve-se esclarecer que uma ou outra dessas práticas é causa necessária, mas suficiente, para a perda da totalidade do benefício usufruído pela RECOFARMA.

Além disso, o não reconhecimento do pedido pela autoridade competente (infração descrita no tópico 7.3 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL) implica a perda da totalidade do benefício usufruído pela fiscalizada com base no Laudo Constitutivo nº 030/2016, devendo ser considerada subsidiariamente às demais infrações relacionadas com a redução do IRPJ.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2017	162.755.229,24	75,00
31/12/2018	161.269.266,09	75,00

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

Multas exigidas isoladamente em razão do pagamento a menor das estimativas mensais do IRPJ.

Infração descrita no tópico 10.2 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Fato Gerador	Multa
31/01/2017	27.101.019,19
28/02/2017	14.590.042,64
31/03/2017	23.218.770,14
30/04/2017	15.042.860,25
31/05/2017	11.601.964,48
30/06/2017	16.268.849,45
31/07/2017	11.083.119,41
31/08/2017	20.967.625,16
30/09/2017	19.167.230,92
31/10/2017	18.029.272,01
30/11/2017	22.835.132,64
31/01/2018	36.051.370,46
28/02/2018	13.317.679,59
31/03/2018	24.279.734,08
30/04/2018	4.064.216,09
31/05/2018	18.629.742,70
30/06/2018	18.572.680,32
31/07/2018	59.323.128,75
31/08/2018	35.149.797,02
30/11/2018	2.373.080,18

PIS/PASEP:

1) INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Incidência da contribuição para o PIS/Pasep à alíquota de 1,65% sobre as receitas de royalties.

Infração descrita nos tópicos 4, 5, 6 e 8 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

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.

Os fatos e fundamentos jurídicos que ensejaram o agravamento e a qualificação da multa constam dos tópicos 10.1.1 e 10.1.2 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/05/2017	548.803,39	225,00
30/06/2017	849.011,08	225,00
31/07/2017	852.117,46	225,00
31/08/2017	1.198.082,77	225,00
30/09/2017	553.004,09	225,00
31/10/2017	1.353.254,84	225,00
30/11/2017	1.245.011,10	225,00
31/12/2017	8.244.937,52	225,00
31/01/2018	520.189,68	225,00
28/02/2018	811.408,41	225,00
31/03/2018	62.111,58	225,00
30/04/2018	1.606.827,25	225,00
31/05/2018	740.797,13	225,00
30/06/2018	465.919,62	225,00
31/07/2018	754.971,90	225,00
31/08/2018	450.583,05	225,00
30/09/2018	1.602.211,96	225,00
31/10/2018	1.176.960,65	225,00
30/11/2018	1.835.011,36	225,00
31/12/2018	6.072.064,26	225,00

COFINS:**2) INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO**

Incidência da COFINS à alíquota de 7,6% sobre as receitas de royalties.

Infração descrita nos tópicos 4, 5, 6 e 8 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

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.

Os fatos e fundamentos jurídicos que ensejaram o agravamento e a qualificação da multa constam dos tópicos 10.1.1 e 10.1.2 do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/05/2017	2.527.821,70	225,00
30/06/2017	3.910.596,48	225,00
31/07/2017	3.924.904,67	225,00
31/08/2017	5.518.441,85	225,00
30/09/2017	2.547.170,36	225,00
31/10/2017	6.233.173,83	225,00
30/11/2017	5.734.596,57	225,00
31/12/2017	37.976.681,91	225,00
31/01/2018	2.396.025,21	225,00
28/02/2018	3.737.396,32	225,00
31/03/2018	286.089,69	225,00
30/04/2018	7.401.143,71	225,00
31/05/2018	3.412.156,46	225,00
30/06/2018	2.146.054,00	225,00
31/07/2018	3.477.446,34	225,00
31/08/2018	2.075.412,84	225,00
30/09/2018	7.379.885,38	225,00
31/10/2018	5.421.152,09	225,00
30/11/2018	8.452.173,53	225,00
31/12/2018	27.968.295,96	225,00

Por bem descrever o Termo de Verificação Fiscal, segue abaixo reprodução do relatório, elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância:

Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal a fls. 37 a 168, os autuantes apresentam a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

- A RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS LTDA (“RECOFARMA” ou “fiscalizada”) é controlada pela COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA, do Rio de

Janeiro/RJ. Esta, por sua vez, é controlada por THE COCA-COLA EXPORT CORPORATION, uma subsidiária de THE COCA-COLA COMPANY, dos Estados Unidos.

- Estabelecida no Polo Industrial de Manaus, a RECOFARMA constitui peça-chave do Sistema Coca Cola, pois produz e fornece, com exclusividade, os produtos comercialmente conhecidos como “concentrados” para os mercados do Brasil e outros países sul-americanos. Utilizando os “concentrados” como insumo, fabricantes licenciados por THE COCA-COLA COMPANY produzem e comercializam bebidas de marcas notoriamente conhecidas no mercado mundial, dentre as quais se destacam os refrigerantes das linhas Coca-Cola, Fanta, Guaraná Kuat, Sprite, Schweppes, Aquarius Fresh, o isotônico PowerAde, o chá Matte Leão, o suco Del Valle, etc.
- Os “concentrados” não são produtos apresentados em corpo único, mas conjuntos de componentes acondicionados separadamente e fornecidos aos fabricantes licenciados na forma de kits. Apesar de a designação “concentrados” ser indevida para fins fiscais, continuará sendo aqui empregada apenas por simplificação.
- A RECOFARMA estava obrigatoriamente sujeita ao regime de tributação pelo lucro real nos períodos objeto de verificação, tendo optado pela apuração anual. As bases de cálculo do IRPJ informadas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) estão indicadas na Tabela 1.
- A RECOFARMA valeu-se da redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais, calculados sobre o lucro da exploração, com base no benefício previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 4.212/2002 (instalação, ampliação, modernização ou diversificação de empreendimento em setor da economia considerado prioritário para o desenvolvimento regional, na área de atuação da SUDAM). Em 2017 e 2018, a redução do IRPJ considerada pela fiscalizada superou R\$ 628 milhões. O crédito tributário constituído de ofício neste processo decorre das infrações indicadas nos itens seguintes.
- Utilização indevida do benefício fiscal de redução do IRPJ, fato esse relacionado a três irregularidades: a) determinação incorreta da parcela do lucro da exploração beneficiada com a redução do imposto, haja vista terem sido incluídas receitas de atividades não incentivadas em seu cálculo; b) prática de atos que configuram, em tese, crimes contra a ordem tributária; planejamento tributário abusivo que resultou em vultosas “vantagens” fiscais, tanto para a RECOFARMA quanto para os fabricantes licenciados do Sistema Coca-Cola. A conduta enseja, per se, a perda do benefício de redução e a exigência do imposto que havia sido objeto de isenção (Lei nº 9.069/1995, art. 59); c) não reconhecimento do direito à redução do imposto pela autoridade competente, contrariando o disposto no art. 179, caput, do

Código Tributário Nacional e no art. 3º do Decreto nº 4.212/2002; o pedido sequer foi admitido pela unidade da Receita Federal a que está jurisdicionada a fiscalizada (DRF Manaus).

- Falta de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre royalties auferidos com o licenciamento das marcas comerciais de bebidas do portfólio Coca-Cola no Brasil.
- Pagamento a menor das estimativas mensais de IRPJ.

ATOS E PROCEDIMENTOS FISCAIS

- Entre 23/03 e 31/08/2020, houve suspensão dos prazos para prática de atos processuais, conforme art. 6º da Portaria RFB nº 543/2020 e alterações promovidas pelas Portarias RFB nos 936, 1.087 e 4.105/2020.
- A fiscalizada foi orientada a atender às intimações em meio eletrônico. Para tanto, foi utilizado o dossiê digital na forma regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.782/2018. Os documentos apresentados pela fiscalizada compõem o dossiê digital nº 10070.000853/0819-94.
- No interesse deste procedimento fiscal também foi realizada diligência perante COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA, controladora direta da RECOFARMA (TDPF - Diligência nº 0220100-2020-00037-2). As intimações e respostas encontram-se acostadas às fls. 664 a 1.024 deste processo. Os documentos apresentados pela diligenciada compõem o DD nº 13033.105751/2020-38.
- Os arquivos digitais de lançamentos contábeis, saldos e planos de contas verificados pela fiscalização são os obtidos da Escrituração Contábil Digital (ECD) apresentada no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). As Escriturações Contábeis Fiscais (ECFs) dos ACs 2017 e 2018 foram obtidas do SPED e correspondem aos recibos especificados na Figura 1. Os respectivos arquivos (formato TXT) estão juntados ao processo na forma de arquivo não paginável (termo de anexação à fl. 498).
- Em resposta aos itens INI.6 e INI.7 do Termo de Início (fl. 171), a fiscalizada informou inexistir processo de consulta ou ação judicial com repercussão no IRPJ, CSLL, PIS/Pasep ou COFINS de períodos de apuração a partir do ano-calendário 2017 (fl. 180).
- A RECOFARMA não registrava saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL relativos a períodos de apuração anteriores aos fiscalizados.
- Tendo em vista as infrações constatadas, foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ (fls. 2 a 16), PIS/Pasep (fls. 17 a 25) e COFINS (fls. 26 a 34). As exigências de crédito tributário formalizadas no presente processo administrativo fundamentam-se nos mesmos elementos de prova (Portaria RFB nº 1.668/2016, art. 2º).

- Ainda no âmbito do TDPF-F nº 0220100-2019-00170-0, foram formalizados outros Autos de Infração de PIS/Pasep e COFINS, dessa feita tendo por objeto a parcela da receita auferida pela fiscalizada com a venda de componentes para fabricação de refrigerantes. Nesse caso, as exigências de crédito tributário têm fundamentação distinta (classificação fiscal) e foram formalizadas noutro processo administrativo, protocolizado sob o nº 10980.724516/2020-62.
- Constatada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, foi formalizada a representação fiscal para fins penais protocolizada sob o nº 10980.725570/2020-25 (Portaria RFB nº 1.750/2018).
- No processo administrativo nº 10980.725936/2017-61 consta arrolamento de bens e direitos, pois a soma dos créditos tributários de responsabilidade da fiscalizada excede 30% do seu patrimônio conhecido e também é superior a R\$ 2.000.000,00 (Lei nº 9.532/1997, arts. 64 e 64-A, e Decreto nº 7.573/2011).

PROCEDIMENTO FISCAL ANTECEDENTE

- Tendo por objeto infrações conexas às abordadas neste processo administrativo, dentre outras, porém de períodos de apuração distintos (ACs 2012 a 2016), entre junho/2017 e agosto/2018, foi realizado procedimento fiscal em face da RECOFARMA que resultou na constituição do crédito tributário discriminado a seguir.
- No processo nº 10980.725685/2017-14 (ACs 2012 e 2013) foram abordadas as seguintes infrações:
- (a) determinação incorreta da parcela do lucro da exploração beneficiada com a redução de 75% do IRPJ e adicionais, haja vista terem sido incluídas receitas de atividades não incentivadas no cálculo; e (b) exclusão indevida das receitas de subvenções recebidas do Estado do Amazonas quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, posto que não se qualificavam como subvenções para investimento. A RECOFARMA destinou essas subvenções a aplicações financeiras de renda fixa de curto prazo. No processo nº 10980.725685/2017-14 não foram constituídos PIS/Pasep e COFINS incidentes sobre os royalties em razão de que sobre aqueles períodos de apuração (ACs 2012 e 2013) havia sido realizada fiscalização anterior (processo nº 11080.732817/2014-28), na qual as contribuições foram integralmente lançadas considerando a incidência sobre venda de produtos (“concentrados”) sob classificação fiscal incorreta.
- No processo nº 10980.724073/2018-95 (ACs 2014, 2015 e 2016) foram abordadas as seguintes infrações: (a) determinação incorreta da parcela do lucro da exploração beneficiada com a redução de 75% do IRPJ e adicionais, haja vista terem sido incluídas receitas de atividades não incentivadas no cálculo; (b) falta de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep e da

COFINS incidentes sobre royalties auferidos em razão da permissão concedida aos fabricantes licenciados para o uso das marcas comerciais do portfólio da Coca-Cola no Brasil; e (c) adições não computadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Receitas oriundas de vendas para a Venezuela que a fiscalizada “estornou” na escrituração por considerar que deixaram de atender critérios de reconhecimento previstos na norma contábil (incerteza no recebimento). Ocorre que tais valores devem ser computados(adicionados) no lucro real e na base de cálculo da CSLL, à vista do tratamento tributário aplicável aos créditos de liquidação duvidosa (art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995 c/c art. 14 da Lei nº 9.430/1996) e às perdas no recebimento de créditos (art. 9º da Lei nº 9.430/1996).

- No processo nº 10980.724074/2018-30 (ACs 2014, 2015 e 2016) foram lançados PIS/Pasep e COFINS incidentes sobre a venda de produtos (“concentrados”) sob classificação fiscal incorreta.
- Haja vista a conexão das matérias fiscalizadas, no decorrer deste Termo de Verificação são feitas menções a documentos e informações fornecidos pela RECOFARMA na ação precedente.

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 sua vez, 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.
- Estabelecida no Polo Industrial de Manaus, a RECOFARMA constitui peça-chave do Sistema Coca-Cola, pois produz e fornece, com exclusividade, os produtos comercialmente conhecidos como “concentrados” para os mercados do Brasil e de outros países sul-americanos. Trata-se de kits de componentes utilizados na fabricação de refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas.
- De acordo com a Cláusula Quinta do Contrato Social na redação dada pela 39ª alteração, de 12/09/2016, bem como nas alterações subsequentes, o capital da RECOFARMA é dividido em 7.841.340.556 quotas, sendo que a COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA detém 7.841.340.553 quotas (fls. 501, 504, 517/518, 528 e 538/539).
- THE COCA-COLA EXPORT CORPORATION detém 150.458.402 das 150.458.409 quotas do capital da COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA (vide cláusula 5ª do contrato social após a consolidação formalizada na alteração de 11/01/2019 – fl. 680 e fls. 682/683).
- Para melhor compreensão das infrações constatadas e as graves repercussões no sistema tributário nacional ocasionadas pelo planejamento adiante descrito, é essencial também conhecer como está organizado o Sistema Coca-Cola e os benefícios fiscais que tem usufruído no Brasil.

O Sistema Coca-Cola

- 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 licenciados (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”. Aos fabricantes licenciados incumbem as atividades de fabricar, envasar, comercializar e distribuir as bebidas na forma pronta para consumo aos atacadistas em uma determinada área geográfica.
- Por bem ilustrar seu funcionamento, reproduz-se a seguir informação acerca do Sistema Coca-Cola disponibilizada no site argentino (em tradução livre):

Somos uma empresa global com foco local em cada uma das comunidades em que estamos presentes graças à solidez do Sistema Coca-Cola. Isso inclui nossa Companhia - THE COCA-COLA COMPANY - e mais de 250 parceiros engarrafadores em todo o mundo.

A Companhia [THE COCA-COLA COMPANY] possui as marcas, é responsável por iniciativas de marketing para consumidores, fabrica e comercializa os concentrados para engarrafadores. Estes fabricam, envasam, comercializam e distribuem as bebidas acabadas entre nossos clientes - supermercados, restaurantes, vendedores ambulantes, armazéns, cinemas e parques de diversões, entre muitos outros - que, por sua vez, vendem os produtos aos consumidores, a uma taxa de mais de 1900 milhões de porções diárias.

Do ponto de vista jurídico ou gerencial, o Sistema Coca-Cola não é uma entidade única. A Companhia [THE COCA-COLA COMPANY] não possui nem controla todos os seus engarrafadores.

- Nos períodos abarcados pelo procedimento fiscal, a RECOFARMA forneceu os “concentrados” para os fabricantes licenciados do Sistema Coca-Cola no Brasil identificados nos itens seguintes.
 - SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S.A., CNPJ 61.186.888, controlada pela mexicana COCACOLA FEMSA. A SPAL é também conhecida como COCA-COLA FEMSA BRASIL.
 - NORSÁ REFRIGERANTES S.A., CNPJ 07.196.033, controlada pela holding SOLAR.BR PARTICIPAÇÕES, da qual RECOFARMA detém participação de 34%.

- RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA (nome fantasia COCA-COLA ANDINA), CNPJ 00.074.569, controlada pela ANDINA BOTTLING INVESTMENTS, do Chile.
- o LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA, CNPJ 76.490.184, da qual a RECOFARMA detém 50% de participação.
- VONPAR REFRESCOS S.A., CNPJ 91.235.549, adquirida pela mexicana COCACOLA FEMSA. No final de 2019, foi incorporada pela SPAL.
- REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ 03.380.763, controlada pelo Grupo José Alves.
- BRASAL REFRIGERANTES S.A., CNPJ 01.612.795, controlada pelo Grupo Brasal.
- REFRESCOS GUARARAPES LTDA, CNPJ 08.715.757, controlada pela holding SOLAR.BR PARTICIPAÇÕES, da qual RECOFARMA detém participação de 34%.
- COMPAR COMPANHIA PARAENSE DE REFRIGERANTES, CNPJ 04.928.297, controlada pelo Grupo Simões.
- SOROCABA REFRESCOS S.A., CNPJ 45.913.696, controlada pela família Biagi e pela chilena ANDINA BOTTLING INVESTMENTS.
- UBERLÂNDIA REFRESCOS LTDA, CNPJ 23.814.940, controlada pela família Biagi.
- CVI REFRIGERANTES LTDA, CNPJ 72.114.994, controlada pela Companhia Vontobel de Investimentos.
- BRASIL NORTE BEBIDAS S.A., CNPJ 34.590.315, controlada pelo Grupo Simões.
- FOUNTAIN ÁGUA MINERAL LTDA, CNPJ 10.622.118, co-controlada pela COCA-COLA INDÚSTRIAS (50%) e pela SPAL (50%).
- COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES, CNPJ 06.272.199. Sofreu cisão total em fevereiro/2017, tendo seu patrimônio vertido para NORSÁ REFRIGERANTES e REFRESCOS GUARARAPES.
- Portanto, mesmo integrando o que se convencionou denominar Sistema Coca-Cola, a maior parte dos fabricantes licenciados não tem relação societária com THE COCA-COLA COMPANY ou suas subsidiárias brasileiras. As exceções são: (i) NORSÁ REFRIGERANTES e REFRESCOS GUARARAPES, controladas pela SOLAR.BR (da qual a RECOFARMA tem 34% de participação); e (ii) LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS e FOUNTAIN ÁGUA MINERAL, responsáveis pela produção da linha de bebidas sem gás, chás e energéticos do portfólio da Coca-Cola (produtos das marcas Matte Leão, Del Valle, Kappo, Burn, Powerade, Suco Mais, etc).

- Também deve-se registrar que THE COCA-COLA COMPANY detém 32,9% das ações com direito a voto da mexicana COCA-COLA FEMSA, a qual controla dois dos maiores fabricantes brasileiros, SPAL e VONPAR. Juntos, adquiriram mais de 45% dos “concentrados” fornecidos pela RECOFARMA ao mercado nacional em 2017 e 2018.
- À COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA, controladora direta da fiscalizada, é dado o papel de representar THE COCA-COLA COMPANY no Brasil, bem como prestar assistência aos fabricantes no andamento dos negócios, notadamente nas áreas de produção, marketing e promoção.
- COCA-COLA FEMSA, S.A.B. de C.V. é uma empresa mexicana que controla vários engarrafadores do Sistema Coca-Cola no México, América Central, Colômbia, Venezuela, Brasil, Argentina e Filipinas.
- Embora tenha capital aberto e seja negociada na Bolsa Mexicana de Valores e na Bolsa de Valores de Nova Iorque, as ações da COCA-COLA FEMSA com direito a voto pertencem majoritariamente a THE COCA-COLA COMPANY (32,9%) e à FOMENTO ECONÔMICO MEXICANO, S.A.B. de C.V., conhecida como FEMSA (56%).
- Aspecto importante é que THE COCA-COLA COMPANY, embora não produza ou venda qualquer tipo de refrigerante, mantém controle absoluto sobre a atividade, desde a fabricação até a comercialização da bebida.
- Abstratamente, essa influência se dá por meio da propriedade das marcas comerciais e da exclusividade no fornecimento dos “concentrados”. Objetivamente, tem-se o “Contrato de Fabricação”, o qual prevê inúmeros dispositivos que evidenciam a supervisão e monitoramento constantes de todo o negócio dos fabricantes licenciados 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”.
- De acordo com a fiscalizada, o “Contrato de Fabricação” também prevê que os fabricantes licenciados não podem atuar em outros mercados, contratar com terceiros ou mesmo fazer qualquer concorrência à bebida por eles produzida, tornando-os, portanto, parceiros exclusivos do Sistema Coca Cola.
- Dito de outra forma: a atuação de THE COCA-COLA COMPANY não se limita ao fornecimento dos “concentrados” produzidos pela RECOFARMA. Muito mais do que isso, a verdadeira essência econômica do negócio mantido com os fabricantes está na gestão e permissão de uso de intangíveis, especialmente marcas comerciais de renome mundial.
- Com relação ao “Contrato de Fabricação”, há duas versões dele juntadas ao presente processo. A primeira foi celebrada em outubro/2007 (fls. 1.025 a 1.042 e fls. 1.043 a 1.073) e manteve-se vigente por dez anos, até ser substituída por uma nova versão (fls. 186 a 204), celebrada em 2018, mas com vigência retroativa a 04/10/2017. As duas versões têm diferenças sutis –

porém importantes para compreensão do planejamento tributário – que são evidenciadas no tópico 4.4 deste Termo de Verificação.

- Como dito, o “Contrato de Fabricação” é padrão para o Sistema Coca-Cola e suas disposições são aplicadas a todos os fabricantes licenciados no Brasil.

Os produtos denominados “concentrados” e o processo de fabricação das bebidas

- A designação comercial “concentrados”, usualmente utilizada pelo Sistema Coca-Cola, é tecnicamente incorreta. Na realidade, trata-se de um conjunto de componentes, denominados de “partes”. Apesar de serem comercializados em conjunto, cada componente é acondicionado e enviado ao fabricante licenciado em embalagem distinta. Os denominados “concentrados” são, portanto, kits para fabricação de bebidas não alcoólicas.
- A título de ilustração, na Figura 5 é mostrada uma das formas de apresentação do kit para fabricação do refrigerante Coca-Cola, que é constituído por duas “partes”. Tanto a “Parte 1” quanto a “Parte 2” são preparações líquidas e, nesse caso, estão acondicionadas em bombonas com peso líquido de 13,75 quilos cada, dizendo conter 5 unidades de “concentrado”.
- No caso do refrigerante Coca-Cola, a partir de uma unidade do “concentrado” são produzidos 300 litros de xarope composto, dos quais resultam, após diluição, 1.920 litros da bebida acabada.
- Há outras formas de apresentação dos kits para fabricação de Coca-Cola. Por exemplo: dois contêineres IBC, cada um com 1.237,5 quilos de cada componente e que dizem conter 450 unidades de “concentrado”. O Intermediate Bulk Container (IBC) é um contêiner plástico reforçado por uma estrutura metálica externa.
- Já o kit para fabricação do refrigerante Sprite é constituído por quatro “partes”. Como pode ser visto na Figura 7, três delas se apresentam no estado sólido e são acondicionadas em sacos plásticos (Partes “1”, “1A” e “1G”). Também há uma preparação líquida (“Parte 2”) que é fornecida em garrafas PET.
- Sem a pretensão de exaurir o assunto (até porque é detidamente abordado no processo administrativo nº 10980.724516/2020-62), 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). Isso porque os kits fornecidos pela RECOFARMA contêm apenas matérias-primas e produtos intermediários do “extrato concentrado” mencionado no Ex 01 e Ex 02 do código 2106.90.10 da TIPI.
- O “extrato concentrado” das exceções tarifárias acima destacadas é um produto distinto, comercialmente conhecido como “xarope composto” (ou

simplesmente “xarope”), o qual somente é obtido após a realização de outras complexas etapas do processo produtivo, todas realizadas nos estabelecimentos dos fabricantes licenciados.

- Os itens 11 a 18 do Relatório Técnico nº 000.126/17 (fls. 1.102 a 1.104) descrevem algumas etapas do processo de produção do refrigerante Coca-Cola, mais precisamente a elaboração do xarope simples e do xarope composto, sempre realizadas no estabelecimento dos fabricantes licenciados. O referido Relatório Técnico foi encomendado pela própria fiscalizada e anexado à impugnação no processo nº 10980.724074/2018-30.
- Com efeito, o processo produtivo dos refrigerantes (exceto os sem açúcar) consiste, basicamente, nas etapas seguintes. 1º) Tratamento da água. A água a ser utilizada no processo produtivo passa por tratamento, tornando-se “água de processo”. 2º) Elaboração do xarope simples. O açúcar (que não faz parte dos kits fornecidos pela RECOFARMA) é introduzido em moegas (estruturas empregadas para recepção de produto a granel) e direcionado para a peneira, onde são retiradas as partículas maiores. O açúcar peneirado é enviado ao tanque dissolutor. O processo de dissolução ocorre por fluxo contínuo de açúcar e água quente. Forma-se uma massa de açúcar viscosa, a qual passa por processos de filtração e purificação a fim de eliminar impurezas que possam impactar na cor, odor e turbidez. Após ser filtrada, a massa de açúcar é resfriada, resultando no xarope simples (= água tratada + açúcar). 3º)
- Elaboração do xarope composto. O xarope simples, os componentes dos kits fornecidos pela RECOFARMA e outra quantidade de água tratada são misturados entre si, em operações executadas de acordo com detalhadas especificações técnicas²⁰, controladas por sistema automatizado, conforme a receita de cada bebida. A mistura resultante é denominada de xarope composto ou simplesmente xarope (= xarope simples + componentes dos kits fornecidos pela RECOFARMA).
- 4º) Diluição em água carbonatada. O xarope é dirigido às linhas de enchimento, onde é feita sua diluição. Por se tratar de preparação destinada à produção de refrigerantes, o xarope é dissolvido em água carbonatada. Daí resulta a bebida acabada, pronta para o envase. No caso do refrigerante Coca-Cola, a capacidade de diluição é de 6,4 partes da bebida acabada para cada parte do xarope.
- Destarte, cada componente dos kits deve ser classificado individualizadamente. O tema já foi apreciado dezenas de vezes pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Todas as turmas que analisaram o tema sob as mais variadas abordagens de defesa dos diferentes contribuintes autuados chegaram à mesma conclusão: é incorreto o enquadramento no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI.

- Como exemplo cita-se julgado cuja ementa se transcreve.
- 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.
- Isso posto, no processo nº 10980.724516/2020-62 efetua-se o lançamento, de ofício, do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita auferida pela fiscalizada com a venda de kits de componentes para fabricação de refrigerantes no período compreendido entre janeiro/2017 e dezembro/2018.
- Por fim, reitere-se que os produtos fornecidos pela fiscalizada continuam sendo designados de “concentrados” neste Termo de Verificação apenas por simplificação.

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.
- A respeito, vide os resultados da COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA nos ACs 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018: lucros operacionais de R\$ 2,845 bilhões, R\$ 2,125 bilhões, R\$ 2,639 bilhões, R\$ 2,346 bilhões e R\$ 2,679 bilhões, respectivamente. Nos mesmos períodos, apenas a RECOFARMA propiciou receitas de equivalência patrimonial de 2,505 bilhões, R\$ 2,043 bilhões, R\$ 2,512 bilhões, R\$ 2,264 bilhões e R\$ 2,645 bilhões, respectivamente.
- De acordo com os dados mais recentes da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA), a RECOFARMA empregava 175 (cento e setenta e cinco) funcionários na planta industrial localizada em Manaus/AM.
- Mesmo com estrutura enxuta, a RECOFARMA invariavelmente auferi lucros bilionários. Entre 2014 e 2018, por exemplo, o lucro líquido (após IRPJ e CSLL) totalizou R\$ 11,970 bilhões (média de R\$ 2,394 bilhões por ano). Outro dado de destaque para o mesmo período (exercícios de 2014 a 2018) é o índice de lucratividade da empresa: em média, o lucro representou 48,41% da receita líquida.
- E apesar de exercer uma atividade pouco intensiva em mão de obra direta, mas muito lucrativa, a RECOFARMA tem sido altamente subvencionada pela União e pelo Estado do Amazonas. Entre os anos calendário 2014 a 2018, beneficiou-se de reduções de R\$ 2,543 bilhões do ICMS e de R\$ 1,285 bilhão do IRPJ29.

- No tocante ao ICMS, o benefício fiscal consiste em crédito estímulo de 90,25% do imposto incidente nas saídas dos “concentrados” destinadas a sociedades empresárias localizadas em outras unidades da Federação, que não o Estado do Amazonas.
- A RECOFARMA também tem se valido da redução de 75% do IRPJ calculado sobre o lucro da exploração com base no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001. Trata-se de benefício destinado a projetos enquadrados em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional. No caso da fiscalizada, o direito à redução do IRPJ sequer foi reconhecido pela autoridade competente, fato abordado no tópico 7.3 deste Termo de Verificação. Mas ainda que houvesse o reconhecimento do direito, as atividades incentivadas para fins de fruição da redução do IRPJ deveriam ser aquelas exclusivamente relacionadas à indústria da transformação, não alcançando rendimentos com a natureza de royalties previstos no art. 22 da Lei nº 4.506/1964 (por exemplo: exploração de marcas de indústria e comércio ou processos e fórmulas de fabricação).
- 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 mencionado no tópico 4.2 deste Termo de Verificação, o produto tem sido incorretamente classificado no código 2106.90.10 – Ex 01 da TIPI, cuja alíquota do IPI foi de 20% (até 29/05/2018) ou 4% (entre 30/05 e 31/12/2018). Dessa forma, entre 2014 e 2018, os “concentrados” da RECOFARMA propiciaram R\$ 4,346 bilhões em créditos fictos de IPI para os fabricantes licenciados do Sistema CocaCola (e, repitase, mediante isenção do respectivo débito do imposto).
- Os créditos fictos de IPI oriundos dos “concentrados” produzidos na Zona Franca de Manaus 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 deveria ser seletivo em função da essencialidade do produto (e essencialidade certamente não é uma característica dos refrigerantes). Registre-se que os fabricantes de refrigerantes 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).
- Ainda tendo por base a classificação fiscal incorreta adotada pela RECOFARMA para os “concentrados” (código 2106.90.10 – Ex 01 da TIPI), há redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno (Lei nº 10.865/2004, art. 28, VII).

- 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 principal negócio da Coca-Cola, que é explorar as marcas comerciais de sua titularidade.
- Perceba-se, por exemplo, que a categorização de “subvenção para investimento”, conferida ao crédito estímulo do ICMS recebido do Estado do Amazonas, não passa de ficção legal. De acordo com o art. 30, caput, da Lei nº 12.973/2014, tais benefícios deveriam ser destinados à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Todavia, os vultosos créditos de ICMS recebidos desde a década de 1990 (e vale lembrar: foram R\$ 2,5 bilhões apenas entre 2014 e 2018) tiveram finalidade completamente distinta daquela preceituada em lei. Como pode-se ver na Figura 8, ao final de 2018, a RECOFARMA detinha mais de R\$ 9 bilhões em aplicações financeiras, sobretudo títulos do Tesouro Nacional (LTNs), o que representava 65,83% de todo Ativo da empresa.
- Para fins tributários, as subvenções podem ser classificadas em duas espécies: (a) para custeio ou operação; ou (b) para investimentos. As receitas de subvenções destinadas a investimentos (ou seja, implantação ou expansão de empreendimentos econômicos), podem ser excluídas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (art. 30, caput, e art. 50 da Lei nº 12.973/2014). Por outro lado, as subvenções para custeio ou operação, devem integrar o lucro operacional do beneficiário e, consequentemente, o resultado fiscal, posto que não há previsão legal para sua exclusão das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.
- A empresa beneficiária não pode distribuir as subvenções como lucro, sob pena de serem tributadas (Lei nº 12.973/2014, art. 30, § 2º).
- No Balanço Patrimonial das demonstrações financeiras (fl. 612) vê-se que, em 31/12/2018, a RECOFARMA tinha um Ativo no total de R\$ 13,747 bilhões, ao passo que as aplicações financeiras de curto e longo prazo somavam R\$ 9,050 bilhões (vide Figura 8 acima).

Como funciona o planejamento tributário do Sistema Coca-Cola

- As renúncias fiscais fundamentam-se na necessidade de estimular setores da produção nacional, reduzir desigualdades regionais ou favorecer segmentos sociais mais vulneráveis. Dessa forma, os desvios de finalidade e os abusos não acarretam apenas prejuízos ao Erário. O lado mais perverso das imposturas como a que aqui se cuida é pôr em xeque a justeza dos benefícios até mesmo para os investimentos que deles legitimamente dispõem.
- Longe de se tratar de um problema de política tributária, a questão que ora interessa é o uso abusivo dos benefícios fiscais por parte da fiscalizada, inclusive com repercussão em tributos que não são objeto deste

procedimento. Há também “vantagens” fiscais indevidas amealhadas pelos fabricantes licenciados do Sistema Coca-Cola no Brasil.

- Como já detalhado no tópico 4.1 deste Termo de Verificação, para serem admitidos no Sistema Coca-Cola, os fabricantes celebram o “Contrato de Fabricação” com THE COCA-COLA COMPANY (vide, por exemplo, fls. 186 a 204), o qual é aplicável tanto ao refrigerante Coca-Cola, como também às demais bebidas (vide o “Contrato de Fabricação de Outras Bebidas” - fls. 208 a 210). Por meio do “Contrato de Fabricação”, os fabricantes licenciados 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 a companhia norte-americana a fim de que o contrato seja automaticamente rescindido (vide cláusula 23).
- Como contrapartida, THE COCA-COLA COMPANY permite que os fabricantes licenciados 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” vigente até outubro/2017, em destaque na Figura 10).
- Curiosamente, a nova versão do “Contrato de Fabricação”, celebrada em 28/02/2018 (mas com vigência retroativa a 04/10/2017 – vide fls. 186 e 204), diz que os fabricantes licenciados são “obrigados” a usar as marcas do portfólio Coca-Cola (Figura 11), ao passo que a redação anterior constava uma “permissão” (Figura 10). Outro cuidado adotado na nova versão do Contrato consistiu em suprimir a palavra royalties. Tais alterações não ocorreram à toa, pois em 14/11/2017 a RECOFARMA foi cientificada da autuação formalizada no processo administrativo nº 10980.725685/2017-14, no qual a fiscalização já havia constatado a dissimulação dos royalties, dentre outras infrações.
- Sendo “permissão” ou “obrigação”, pouco importa. O certo é que os fabricantes licenciados utilizam as valiosíssimas marcas comerciais da Coca-Cola. São eles que fabricam e comercializam as bebidas na forma conhecida pelo consumidor final (lembrando que a RECOFARMA apenas fornece os “concentrados”). Aliás, é até inusitado dizer que o uso das marcas tenha passado a ser uma “obrigação” imposta ao fabricante na nova versão do “Contrato de Fabricação”, pois certamente não seria de seu interesse comercializar as bebidas sob qualquer outro rótulo menos conhecido. A marca Coca-Cola, por exemplo, foi considerada a 5ª mais valiosa do mundo em 2018.
- Assim, a graciousidade na permissão para uso das marcas do portfólio Coca-Cola causaria estranheza a um observador menos atento. Mas nada há de

“gratuito” na licença concedida aos fabricantes. Eles pagam (e muito) pelo uso das marcas comerciais, havendo vultosas repercussões tributárias envolvidas nessa aparente gratuidade.

- No que ora interessa, o artifício empregado no planejamento tributário abusivo do Sistema Coca Cola consiste basicamente em sobrevalorizar absurdamente o preço dos “concentrados”. Para tal desiderato, a receita da venda de produtos contabilizada pela RECOFARMA tem sido majorada por dois elementos que indubitavelmente não cabem no conceito de atividade econômica prioritária para o desenvolvimento regional da Amazônia, os quais são indicados nos dois itens subseqüentes.
- Contribuições financeiras da RECOFARMA para programas de marketing dos fabricantes licenciados (ou “incentivos de vendas”). Entre 2014 e 2018, nada menos do que 32,5% da receita líquida contabilizada pela fiscalizada foi restituída/creditada aos fabricantes com essa justificativa. 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 4.6.3 e 7.1 deste Termo de Verificação.
- De forma dissimulada, os royalties decorrentes do licenciamento de uso das marcas do portfólio Coca-Cola concedido aos fabricantes. De acordo com a legislação tributária, rendimentos oriundos da exploração de direitos como marcas comerciais devem ser classificados como royalties. Distinguem-se, portanto, das receitas oriundas da venda de produtos, cujo tratamento tributário tem profundas diferenças. Essa é a inequívoca determinação contida nos arts. 22 e 23 da Lei nº 4.506/1964.
- Não há mínima razoabilidade na aparência dada às transações entre a RECOFARMA e os fabricantes licenciados. Sob a perspectiva da primazia da essência sobre a forma, é absolutamente ilógico que nenhum valor se cobre pelo uso da marca Coca-Cola (uma das mais valiosas do mundo) e, concomitantemente, atribua-se preços elevadíssimos para os “concentrados” em relação aos respectivos custos de produção. Preços esses que, lembre-se, são fixados e revisados a qualquer tempo a exclusivo critério de THE COCA-COLA COMPANY (vide cláusula 23 do “Contrato de Fabricação”, em destaque na Figura 9 deste Termo de Verificação).
- A primazia da essência sobre a forma é um dos pilares fundamentais da ciência contábil. Estabelece esse princípio que os eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua aparência, vez que a essência das transações nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base em sua forma legal ou artificialmente produzida.

- A nível normativo, tem-se a Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 – Receitas, que define royalties como encargos pela utilização de ativos de longo prazo como marcas e patentes. Ainda que subsidiária à lei tributária, mas tendo em vista ser de observância obrigatória para a escrituração comercial, vale sublinhar alguns pontos da NBC TG 30: Item 1: as receitas distinguem-se em diferentes espécies, dentre as quais estão as vendas de bens e os royalties; • Item 9: a receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida; o Item 13: o reconhecimento de diferentes componentes da receita de uma única transação (p. ex.: venda de produtos e royalties) devem ser separadamente identificados na contabilidade, de forma a refletir a essência econômica da transação; e o Item 30(b): os royalties devem ser reconhecidos pelo regime de competência em conformidade com a essência do acordo.
- Vide item 35 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG Estrutura Conceitual, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.121/2008, que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. A partir de 01/01/2011, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.374/2011 deu nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual. O Conselho Federal de Contabilidade fez um adendo ao prefácio desta Resolução para destacar o seguinte: “A característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, essência sobre a forma continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB”.
- A NBC TG 30 tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 30(R1) e foi aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.412/2012. A partir de 2018, a NBC TG 30 foi substituída pela NBC TG 47 - Receita de contrato com cliente. O novo modelo tem como princípio fundamental reconhecer a receita para retratar a transferência de bens ou de serviços aos clientes por um valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca dos referidos bens ou serviços.
- Para tanto, segundo o CPC 47, é necessário observar cinco etapas, quais sejam: (1º) identificar os contratos com clientes; (2º) identificar as obrigações de performance separadas nos contratos; (3º)
- determinar o preço da transação; (4º) alocar o preço da transação às obrigações de performance separadas; e (5º) reconhecer a receita quando cada obrigação de desempenho for satisfeita. No caso concreto, durante a aplicação do 2º passo do CPC 47, são identificáveis duas obrigações de performance separadas, ainda que de forma dissimulada, quais sejam: (1) a entrega dos “concentrados”; e (2) o licenciamento de uso das marcas. Trata-

se de obrigações distintas, relacionadas nos itens 26(a) (vendas de produtos) e 26(i) (concessão de licenças) da NBC TG 47. O item B63 do Apêndice B da NBC TG 47, por seu turno, versa sobre o momento em que as receitas de royalties devem ser reconhecidas pela entidade. O subitem B63A deixa claro que licença de propriedade intelectual é o item predominante, a que o royalty se refere, quando a entidade tem expectativa razoável de que o cliente vai atribuir significativamente mais valor à licença (in casu, o uso das marcas comerciais das bebidas) do que para os bens com os quais o royalty se relaciona (ou seja, os “concentrados”).

- As Normas Brasileiras de Contabilidade aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade têm força cogente prevista na alínea “f” do art. 6º do Decreto-lei nº 9.295/1946, com a redação dada pela Lei nº 12.249/2010.
- No recurso voluntário interposto no processo nº 10980.724073/2018-95, a RECOFARMA afirma que o preço atribuído aos “concentrados” está baseado no método conhecido como “preço de incidência”; ou seja, é diretamente proporcional à receita líquida média obtida pelos fabricantes licenciados na venda das bebidas (vide detalhe na Figura 13).
- No entanto, deve-se esclarecer que a controvérsia não está no método de precificação dos “concentrados”. Ao contrário do que sugere a defesa, a aplicação do “preço de incidência”, por si só, não é uma irregularidade apontada pela fiscalização. A questão mais importante é qual a proporção entre o preço do “concentrado” e a receita obtida pelos fabricantes com a venda das bebidas. A relação pode ser maior ou menor, de acordo com a conveniência das partes contratantes. No caso do Sistema Coca-Cola, essa proporção é indubitavelmente superlativa e tem como objetivo camuflar a verdadeira essência econômica das transações (e, via de consequência, obter as “vantagens” fiscais adiante detalhadas).
- Tanto é assim que, a par de a defesa da fiscalizada afirmar ser o “preço de incidência” uma técnica empregada pela Coca-Cola em praticamente todo mundo para determinação dos preços dos “concentrados”, perante o fisco do seu país sede, os Estados Unidos, THE COCA-COLA COMPANY informa ter recebido significativos valores a título de royalties, inclusive oriundos especificamente do Brasil (vide tópico 5.1 deste Termo de Verificação).
- Outro fato incontroverso é que a conjugação dos diversos benefícios fiscais usufruídos pelo Sistema Coca-Cola resultou numa condição em que quanto maior o preço atribuído aos “concentrados”, maiores também são as “vantagens” tributárias obtidas, tanto pela RECOFARMA quanto pelos fabricantes licenciados. Tais vantagens são detalhadas no tópico 4.6 deste Termo de Verificação e demonstram existir uma convergência de interesses para que os preços sejam os mais elevados possíveis. Por ora, são apresentadas seis evidências da sobrevalorização dos “concentrados”

1ª EVIDÊNCIA.

- O “concentrado” para fabricação do refrigerante Coca-Cola, que representa o maior volume de vendas da RECOFARMA (mais de 60%), tem sido comercializado no mercado nacional a um preço médio em torno de 17 vezes superior ao respectivo preço parâmetro, assim entendido o determinado com base nos respectivos custos de produção, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15%. Trata-se de informação obtida a partir de dados fornecidos pela fiscalizada e demonstrados na Tabela 5.
- Como os “concentrados” também são fornecidos a empresas vinculadas estabelecidas no exterior, a RECOFARMA está obrigada a prestar informações relativas a preço de transferência. No registro X300 [Operação com o exterior – Exportações (entradas de divisas)] das ECFs, 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.

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”. Cada unidade desse kit tem peso líquido total de 13,53 kg. É constituído por quatro componentes: ácido cítrico, ácido ascórbico, sorbato de potássio e benzoato de sódio. Em 2018, o kit “concentrado para Matte Leão Natural 9600” foi vendido ao preço unitário de R\$ 8.999,79. Às fls. 1.205 a 1.223 estão juntadas algumas notas fiscais de venda desse “concentrado” emitidas no período em questão (como exemplo, vide Figura 14). Segundo informado pela fiscalizada, o custo médio de produção do mesmo kit naquele ano foi de R\$ 173,66/unidade (vide Figura 15). Portanto, o valor de comercialização do “concentrado” para Matte Leão Natural equivaliu a 52 vezes o seu custo de produção.
- De se notar que os produtos da marca Matte Leão são produzidos por LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA59, fabricante do Sistema Coca-Cola de quem a RECOFARMA detém 50% do capital (a outra metade é dividida entre os demais fabricantes licenciados). Com a sobrevalorização (ainda maior) dos “concentrados” das bebidas Matte Leão, gera-se mais créditos fictos de IPI e ainda ocorre a “transferência” dos lucros tributáveis da LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS para o regime privilegiado de tributação de que se utiliza a RECOFARMA por estar na Zona Franca de Manaus, a exemplo da redução de

75% do IRPJ. Dessa forma, ao invés de incidir a alíquota plena, de 25%, os lucros transferidos sujeitaram-se a uma alíquota efetiva do IRPJ de apenas 6,25%.

- Quantidade total do refrigerante Coca-Cola produzido pelos fabricantes brasileiros a partir do “concentrado” fornecido pela RECOFARMA. Não inclui variantes, como Coca-Cola Zero ou Coca-Cola Light. Para os ACs 2014, 2015 e 2016, as informações foram apresentadas pela RECOFARMA nos arquivos “Planfiscalizintimacao 7.xlsx” e “Itens84e86 Planilha PM 2013e2016limpo.xlsx” durante a fiscalização anterior (termos de anexação às fls. 1.711 e 1.712). Para os ACs 2017 e 2018, as informações foram apresentadas pela RECOFARMA no arquivo “Anexo 1 – Resposta item 5.1.xlsx” (termo de anexação à fl. 496), em cumprimento ao item 5.1 do TIF nº 5.
- Valor total do “concentrado” para produção do refrigerante Coca-Cola fornecido pela RECOFARMA aos fabricantes nacionais em cada ano-calendário. Não inclui variantes, como Coca-Cola Zero ou Coca-Cola Light. Para os ACs 2014, 2015 e 2016, as informações foram apresentadas pela RECOFARMA nos arquivos “Planfiscalizintimacao 7.xlsx” e “Itens84e86 Planilha PM 2013e2016limpo.xlsx” durante a fiscalização anterior (termos de anexação às fls. 1.711 e 1.712). Para os ACs 2017 e 2018, as informações foram apresentadas pela RECOFARMA no arquivo “Anexo 1 – Resposta item 5.1.xlsx” (termo de anexação à fl. 496), em cumprimento ao item 5.1 do TIF nº 5.
- A quantidade de “concentrado”, em peso, foi calculada a partir do volume total do refrigerante Coca-Cola informado nos arquivos “Planfiscalizintimacao 7.xlsx”, “Itens84e86 Planilha PM 2013e2016limpo.xlsx” e “Anexo 1 – Resposta item 5.1.xlsx” apresentados pela RECOFARMA (termos de anexação às fls. 1.711, 1.712 e 496). O cálculo leva em consideração que com 27,5 quilos do “concentrado” (parte 1 + parte 2) são produzidos 9.600 litros do refrigerante. Essa quantidade corresponde a uma “unidade” do “concentrado”.
- Preço médio calculado em R\$/quilo. Trata-se da mesma unidade de valoração adotada pela fiscalizada para definição do preço parâmetro informado no registro X300 das ECFs.
- Preço parâmetro do “concentrado” do refrigerante Coca-Cola informado no registro X300 das ECFs. Ressalva-se que, em relação ao AC 2018, os dados da ECF foram retificados pela fiscalizada nas respostas ao item 3.5 do TIF nº 3 (fls. 426/427) e item 5.2 do TIF nº 5 (fl. 442).
- A fiscalizada informou a quantidade e o custo dos quatro ingredientes que compõem o kit “Concentrado Mate Leão Natural” (ácido cítrico, ácido ascórbico, sorbato de potássio e benzoato de sódio).

- A partir de 2018, os “concentrados” utilizados na fabricação dos produtos Matte Leão passaram a ser fornecidos também para FOUNTAIN ÁGUA MINERAL LTDA, empresa co-controlada pela COCA-COLA INDÚSTRIAS e pelo maior fabricante do Sistema Coca-Cola no Brasil, a SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS. Todavia, as vendas para a FOUNTAIN representaram menos de 1/6 das realizadas para a LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS entre 2017 e 2018.

3ª EVIDÊNCIA

- Novamente para o “concentrado” utilizado na produção do refrigerante Coca-Cola, agora comparando os preços praticados na exportação e no mercado interno, sempre a partir de dados fornecidos pela fiscalizada. Apesar de serem produtos idênticos, o preço praticado no mercado interno foi, em média, 117% superior – vide Tabela 6 a seguir.

Tabela 6 – Comparativo dos preços praticados no mercado interno e nas exportações do “concentrado” utilizado na fabricação do refrigerante Coca-Cola

AC	Valor total do “concentrado” exportado (em milhares de R\$)	Quantidade de “concentrado” exportado (em toneladas)	Preço médio na exportação $[C] = [A] \div [B]$	Preço médio no mercado nacional (vide Tabela 5) $[D]$	Relação preço nacional / preço exportação $[E] = [D] \div [C]$
2014	333.018	5.518	R\$ 60,35/kg	R\$ 168,54/kg	2,79
2015	581.254	5.859	R\$ 99,20/kg	R\$ 182,78/kg	1,84
2016	408.943	4.377	R\$ 93,43/kg	R\$ 199,58/kg	2,14
2017	436.602	4.710	R\$ 92,68/kg	R\$ 202,54/kg	2,19
2018	525.239	5.369	R\$ 97,83/kg	R\$ 209,96/kg	2,18
TOTAL	2.285.056	25.833	R\$ 88,45/kg	R\$ 191,58/kg	2,17

Fonte dos dados de exportações: registro X300 das ECFs, com a ressalva de que em relação ao AC 2018, os dados da ECF foram retificados pela fiscalizada nas respostas ao item 3.5 do TIF nº 3 (fls. 426/427) e item 5.2 do TIF nº 5 (fl. 442).

4ª EVIDÊNCIA

- Considerando agora todo o portfólio de produtos, o custo de produção dos “concentrados” fornecidos pela RECOFARMA representou apenas 9,19% (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 – vide Tabela 7 a seguir.

Tabela 7 - 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 $[C] = [A] \div [B]$
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%
2017	R\$ 497.484.714,58	R\$ 5.657.419.288,04	8,79%
2018	R\$ 634.103.463,50	R\$ 5.957.932.230,44	10,64%
TOTAL	R\$ 2.761.311.976,32	R\$ 30.033.727.156,55	9,19%

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

- Dos números acima vê-se que, em média, os “concentrados” foram vendidos por um preço equivalente a 10,9 vezes o respectivo custo de produção. Mas é salutar lembrar que os produtos fornecidos pela RECOFARMA nada mais são do que kits para fabricação de bebidas constituídos por aromatizantes, corantes, extratos naturais, conservantes, acidulantes, solubilizantes, edulcorantes, etc. (vide, por exemplo, Figura 5 e Figura 7 deste Termo de Verificação). As excepcionais margens de lucro, da ordem de 990%, só fazem sentido caso se leve em conta o prestígio das marcas de refrigerantes. Os “concentrados”, por si só, não a justificam.

5ª EVIDÊNCIA

- A constatação sobre o fundamento econômico para as excepcionais margens de lucro obtidas com os “concentrados” é corroborada pela própria fiscalizada. Veja-se, pois, que no Projeto Técnico Econômico apresentado à SUFRAMA em 2007 para fins de obtenção de benefícios fiscais (fls. 1.617 a 1.695), do que resultou a Resolução nº 298/200734 (fls. 1.709/1.710), destaca-se que no preço de venda dos “concentrados” está “implícito” um fator fundamental no mercado de bebidas não alcoólicas, qual seja: as bebidas a partir deles produzidas ostentam a marca mundial mais valiosa (vide Figura 16).

6ª EVIDÊNCIA

- Com efeito, a maior parte das despesas da RECOFARMA é atribuída à publicidade e propaganda. Foram R\$ 13,011 bilhões entre 2014 e 2018. Portanto, a despesa com publicidade e propaganda foi 4,7 vezes maior do que todo o custo de produção dos “concentrados”. A desproporcionalidade pode ser bem visualizada no gráfico apresentado na Figura 17.

Figura 17 - Decomposição da aplicação da receita total da RECOFARMA³³ nos ACs 2014 a 2018
Fonte: análise das ECFs³⁴



- Em cada ano (2014 a 2018), as despesas com publicidade e propaganda foram de R\$2.388.957.834,81, R\$2.820.695.589,73, R\$ 2.636.287.012,91, R\$ 2.457.950.813,08 e R\$2.707.082.274,04. Para os ACs 2015, 2016 e 2017, os valores correspondem ao mapeado para a conta de resultado “3.01.01.07.01.20 - (-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio)” do plano de contas referencial da ECF (vide registro L300 - demonstração do resultado líquido do período fiscal).
- Especificamente no AC 2014, a fiscalizada deixou de incluir o valor de nove contas de resultado no mapeamento, as quais totalizaram R\$ 383.080.116,02. O equívoco no mapeamento do AC 2014 foi reconhecido pela fiscalizada em resposta apresentada na fiscalização antecedente (processo nº 10980.724073/2018-95). Consequentemente, no AC 2014, ao invés de R\$ 2.005.877.718,79 (como consta na ECF), o valor total das despesas de publicidade e propaganda foi de R\$2.388.957.834,81 (= R\$2.005.877.718,79 + R\$ 383.080.116,02). Já no AC 2018, a fiscalizada deixou de incluir o valor das suas contribuições financeiras para programas de marketing dos fabricantes (previstas na cláusula 7ª do “Contrato de Fabricação”) dentre as despesas de publicidade e propaganda. Registre-se que, até então, tais contribuições vinham sendo mapeadas para a conta “3.01.01.07.01.20 - (-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio)” do plano de

contas referencial da ECF, mas em 2018 foram indevidamente computadas na rubrica “(-) Vendas Canceladas e Devoluções de Vendas”. Consequentemente, no AC 2018, ao invés de R\$ 975.700.415,12 (como consta na ECF), o valor total das despesas de publicidade e propaganda foi de R\$ 2.707.082.274,04 (= R\$ 975.700.415,12 + R\$ 1.731.381.858,92).

- Diante do quadro exposto é oportuno perguntar: qual o core business da Coca-Cola? Fornecer os “concentrados”, cujos custos de produção representam apenas 7,4% da receita líquida total? Ou explorar comercialmente as marcas do seu portfólio, haja vista 35% da receita da RECOFARMA ter sido investida em publicidade e propaganda? A bilionária verba de publicidade certamente não é destinada à propaganda dos “concentrados” fornecidos pela fiscalizada. Afinal, ninguém faz propaganda de kits de componentes para produção de refrigerantes, especialmente quando o produto tem clientes cativos, a exemplo dos fabricantes licenciados do Sistema Coca-Cola.
- Nessa toada, veja-se o que estipula o Regulamento do Imposto de Renda acerca da dedutibilidade das despesas de propaganda (art. 366 do RIR/1999, reprisado no art. 380 do RIR/2018): são admitidos, como despesas de propaganda, desde que diretamente relacionados com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência, observado, ainda, o disposto no art. 249, parágrafo único, inciso VIII (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 54): [...]
- Há um princípio basilar de hermenêutica jurídica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis:
- verba cum effectu sunt accipienda. O legislador cuidou de incluir o advérbio “diretamente” como condição de dedutibilidade da despesa. Portanto, não é suficiente que haja alguma relação; mais do que isso, a despesa de propaganda deve estar diretamente relacionada com a atividade da empresa.
- Como os vultosos gastos com propaganda não têm relação direta com atividade de fornecimento dos “concentrados”, mas apenas com a promoção das bebidas fabricadas e comercializadas por outras empresas, a possibilidade de se admitir a dedução fiscal dessas despesas é considerar que a RECOFARMA auferir receitas de royalties pelo licenciamento das marcas.
- No procedimento fiscal antecedente, a RECOFARMA informou que a dedutibilidade das despesas de propaganda teria sido ratificada no processo n' 10283.003068/2002-45, por meio do Acórdão CARF nº 101-94.104, de 26/02/2003 (fls. 1.224 a 1.232). Todavia, o vetusto aresto trata de situação distinta, qual seja: a aplicabilidade da alíquota zero do imposto de renda na fonte nas remessas ao exterior para pagamento de despesas com propaganda. Registre-se, aliás, que em 24/06/2003 (portanto, posteriormente à prolação do Acórdão nº 101-94.104), sobreveio despacho

do Ministro da Fazenda aprovando o Parecer PGFN/CAT nº 1.495/2001 (fls. 1.233 a 1.239), o qual analisou exatamente a mesma matéria e refutou a decisão do CARF.

- Voltando à questão da dedutibilidade das despesas de propaganda na apuração do IRPJ e CSLL, percebe-se que a abordagem adotada nesta fiscalização não vai na direção de simplesmente glosar a totalidade dos bilionários dispêndios dessa espécie considerados pela RECOFARMA. Porém, para serem válidas, parte dessas despesas (cerca de 36%) está sendo associada às receitas de royalties obtidas com o licenciamento das marcas comerciais. Somente assim se faz a imprescindível relação direta das despesas de propaganda com a atividade explorada pela fiscalizada, tal como exige o art. 366 do RIR/1999 (art. 380 do RIR/2018). O quanto dessa despesa está associada aos royalties é fato abordado no tópico 6.4 deste Termo de Verificação. Mas, de antemão, deve-se dizer que não estão aí incluídas as contribuições financeiras para programas de marketing dos fabricantes (ou “incentivos de vendas”), que corresponderam a 64% das despesas de propaganda da RECOFARMA.

A “justificativa” para o suposto licenciamento gratuito das marcas

- A RECOFARMA foi diretamente questionada sobre os royalties que, segundo entende a fiscalização, têm sido cobrados/incluídos dissimuladamente nos preços dos “concentrados”.
- Todavia, há deliberada intenção de manter a aparência das coisas como estão. A respeito, vide respostas apresentadas pela fiscalizada tanto no procedimento fiscal antecedente (Figura 18 e Figura 19) quanto no presente (Figura 20), ocasiões em que foi (re)intimada a informar os valores dos royalties devidos pelos fabricantes licenciados em razão da utilização das marcas comerciais.
- Ainda na resposta acostada às fls. 180/181, a RECOFARMA justifica a inexistência dos royalties no fato de que a relação mantida com os fabricantes licenciados seria “essencialmente um contrato de distribuição”. Caso assim fosse, com base no art. 132, I, da Lei nº 9.279/1996, o titular (THE COCA-COLA COMPANY) não poderia impedir os “distribuidores” (ou seja, os fabricantes licenciados) de utilizar as marcas comerciais.
- Porém, deve-se reiterar que os fabricantes licenciados não (re)vendem os “concentrados”, mas sim as bebidas a partir deles produzidas. Ou seja, os produtos supostamente “distribuídos” (refrigerantes)
- são completamente distintos daqueles adquiridos junto à RECOFARMA (kits de componentes).
- A fim de tentar contornar essa flagrante constatação, no recurso voluntário interposto no processo nº 10980.724073/2018-95, a defesa da fiscalizada chegou a afirmar que os fabricantes realizariam apenas “modestas etapas

industriais de diluição e engarrafamento [...] acessórias e comuns em contratos de distribuição”, o que “não desnatura a sua atividade [dos fabricantes] como de exclusiva distribuição” (sic) – vide detalhe na Figura 22. Inclusive, juntou parecer jurídico de escritório especializado em propriedade intelectual para suportar sua tese.

- O argumento é frágil, para não dizer inverídico. A começar pela própria denominação dos contratos padrão celebrados pelo Sistema Coca-Cola, que são “Contratos de Fabricação”.
- Mas para não se ficar apenas na obviedade da terminologia contratual, cumpre esclarecer alguns pontos adicionais.
- Primeiro. O parecer jurídico juntado ao recurso voluntário interposto no processo nº 10980.724073/2018-95 parte de uma premissa equivocada, qual seja: o produto fornecido aos fabricantes seria o xarope composto, o que não é verdade. A RECOFARMA fornece apenas os kits de componentes (ou “concentrados”). O xarope composto é obtido somente após várias etapas seguintes do processo industrial, todas realizadas nos estabelecimentos dos fabricantes licenciados (a respeito, vide tópico 4.2 deste Termo de Verificação). Há, inclusive, adição de outros insumos essenciais não fornecidos pela RECOFARMA, como açúcar e suco de frutas. Perceba-se que a distinção entre os dois produtos é evidenciada até no “Contrato de Fabricação”, quando afirma que os fabricantes licenciados devem usar o “concentrado” exclusivamente para preparar o xarope – vide, por exemplo, cláusulas 3 e 4, destacadas na Figura 24.
- Segundo. Os processos produtivos realizados pelos fabricantes licenciados são extremamente complexos. A título de ilustração, veja-se os itens 11 a 18 do Relatório Técnico n' 000.126/17 (fls. 1.102 a 1.104)70, que descreve parte do processo de produção do refrigerante Coca-Cola, mais precisamente as etapas de elaboração do xarope simples e do xarope composto, ambas sempre realizadas nas instalações dos fabricantes licenciados. Sua leitura leva à conclusão inequívoca de que não são apenas “modestas etapas industriais de diluição e engarrafamento”, como afirmado pela fiscalizada.
- Terceiro. Os “concentrados” fornecidos pela RECOFARMA são produtos de baixo valor agregado. Algumas “partes” dos kits são apenas compostos orgânicos isolados (matérias puras), a exemplo do ácido cítrico, benzoato de sódio, sorbato de potássio e citrato de sódio. Nesses casos, o único processo realizado pela fiscalizada é o mero reacondicionamento em sacos plásticos de menor volume. O direito de usar as marcas comerciais da Coca-Cola é algo muito mais valioso do que os “concentrados” em si.
- Para a RECOFARMA, são as marcas que permitem a obtenção de maiores receitas em relação às que derivariam tão somente da venda dos

“concentrados”. E é isso o que justifica a ocorrência de consideráveis despesas com publicidade e propaganda por parte da fiscalizada.

As “vantagens” fiscais auferidas pelo Sistema Coca-Cola com o planejamento tributário

- Ao se restabelecer a essência econômica das transações entre a RECOFARMA e os fabricantes do Sistema Coca-Cola, uma significativa parte do valor que tem sido atribuído à venda dos “concentrados” corresponde, de fato, aos royalties pela exploração (licenciamento) das marcas no Brasil (o quanto representa esse valor será apropriadamente abordado adiante). Porém, na forma em que foi engendrado o planejamento tributário, a receita operacional de THE COCA-COLA COMPANY no Brasil é atribuída exclusivamente à venda dos “concentrados” produzidos pela RECOFARMA em Manaus e, como tal, “receita de atividade incentivada” para fins de determinação do valor de redução do IRPJ.
- Disso resulta um benefício muito além do que a legislação incentivadora permite, pois seu cálculo leva em conta a proporção da “receita líquida da atividade incentivada” em relação à “receita líquida total” da empresa beneficiada. Essa proporção é aplicada ao “lucro da exploração”, do que se obtém o valor da redução do IRPJ.
- Como a redução do IRPJ é diretamente proporcional à relação “receita da atividade incentivada” / “receita líquida total”, é imperioso que se faça a inequívoca distinção de quais são as receitas realmente consideradas incentivadas pela legislação aplicável, sob pena de se estender indevidamente o benefício a outras atividades não contempladas. Para a RECOFARMA, caso o benefício fosse reconhecido pela autoridade competente, o que não ocorreu, as atividades supostamente incentivadas seriam aquelas exclusivamente relacionadas à indústria da transformação. O tópico 7.1 deste Termo de Verificação aborda detalhadamente o assunto.
- Observado o disposto no art. 1º, caput, da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, o Decreto nº 4.212/2002 veio a definir quais seriam os setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, bem como regulamentou a forma de reconhecimento do benefício. No caso da RECOFARMA, caso a autoridade competente reconhecesse o benefício, esse seria enquadrado no art. 2º, inciso VI, alínea “h”, do Decreto nº 4.212/2002, vinculando-o ao setor de indústria de transformação, no grupo “alimentos e bebidas”, conforme Laudo Constitutivo nº 030/2016 (fl. 1.598).
- Por outro lado, convalidar o planejamento do Sistema Coca-Cola significaria admitir que a União subvenciona rendimentos (royalties) decorrentes da exploração de marcas comerciais de refrigerantes cuja titularidade final está noutro país, o que nada tem a ver com as atividades econômicas que o legislador quis de fato incentivar, ou seja, aquelas consideradas prioritárias

para o desenvolvimento regional da Amazônia, conforme dispõe o art. 1º, caput, da Medida Provisória nº 2.199-14/2001.

- Ad cautelam, não se diga que a eventual falta de um contrato escrito, com todas formalidades inerentes à espécie, permitindo à RECOFARMA sublicenciar as marcas aos fabricantes brasileiros, acarrete algum prejuízo à constatação fiscal de que os royalties foram dissimulados. Nesse aspecto, calha citar Alberto Xavier, que se valendo do ensinamento de Galvão Telles, explica sobre não existir, em regra, prova direta da simulação.
- No caso em apreço, o evidente motivo simulatório não está apenas na majoração indevida da parcela do lucro beneficiada com a redução do IRPJ, mas é também notado nas demais “vantagens” fiscais a seguir 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, o suposto licenciamento gratuito das marcas concedido diretamente por THE COCA-COLA COMPANY aos fabricantes.
- Veja-se, então, quais são essas outras “vantagens” fiscais.

Contorno dos limites e condições de dedutibilidade das despesas com royalties

- Os arts. 353 e 355 do RIR/1999 impunham 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 do produto, 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 licenciados do Sistema Coca-Cola (são eles quem utilizam as marcas de forma supostamente “gratuita”), pois assim contornam os limites e condições de dedutibilidade das despesas dessa espécie previstas na legislação brasileira. Registre-se que a partir de 23/11/2018 passou a vigor o novo Regulamento do Imposto de Renda, anexo ao Decreto nº 9.580/2018. Os dispositivos do antigo RIR que versavam sobre limite e condições de dedutibilidade dos royalties são reprisados nos arts. 363 e 365 do novo Regulamento.

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, a reclassificação fiscal dos

componentes que compõem os kits fornecidos pela RECOFARMA, cada qual de forma individualizada – tema mencionado no tópico 4.2 deste Termo de Verificação –, acarreta, por si só, a inaplicabilidade da alíquota zero.

- Não obstante, tendo em vista a fiscalizada estar 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%, por exemplo) 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, tais como marcas comerciais.
- Portanto, a dissimulação dos royalties interessa, no caso, à RECOFARMA, pois rendimentos dessa natureza devem se sujeitar e às alíquotas de PIS/Pasep e a COFINS ordinariamente estabelecidas em lei, de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

Aumento dos créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes licenciados

- Como visto no tópico 4.3 deste Termo de Verificação, os “concentrados” fornecidos pela RECOFARMA têm gozado de isenção de IPI, sem prejuízo de gerar os créditos do imposto como se devido fosse. Consequentemente, quanto maior o preço dos “concentrados”, maior também é o crédito ficto de que se beneficiam os adquirentes.
- Até maio 2018, a relação foi de 20%, resultado da aplicação da alíquota do IPI então vigente para a classificação fiscal adotada pela fiscalizada (código 2106.90.10 – Ex 01). 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.
- De acordo com o art. 6º do Decreto-lei nº 1.435/1975, são isentos do IPI os produtos elaborados com matérias-primas agrícolas e extrativas vegetais de produção regional, exclusive as de origem pecuária, por estabelecimentos localizados na Amazônia Ocidental (área abrangida pelos Estados do Amazonas, Acre e Territórios de Rondônia e Roraima). Além disso, tais produtos geram crédito do IPI, calculado como se devido fosse, quando empregados como matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem, na industrialização, em qualquer ponto do território nacional, de produtos efetivamente sujeitos ao pagamento do referido imposto.

- 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 contribuições financeiras da RECOFARMA para programas de marketing dos fabricantes licenciados. A questão ora posta consiste no seguinte: inicialmente, a RECOFARMA contabiliza uma “receita adicional” pela venda dos “concentrados”, gerando mais créditos fictos de IPI; num segundo momento, reconhece uma despesa em valor equivalente a título de contribuição financeira para os programas de marketing dos fabricantes.
- Cerca de 32,5% da receita líquida contabilizada pela fiscalizada foi restituída/creditada aos fabricantes com essa justificativa. A grosso modo, a RECOFARMA faturou os “concentrados” com um “adicional” de 48% no preço para simplesmente devolvê-lo aos fabricantes depois.
- Significativa parcela dessas contribuições 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.
- No quinquênio 2014 - 2018, as contribuições repassadas/creditadas pela RECOFARMA aos fabricantes atingiram a cifra de R\$ 8,040 bilhões. Note-se que apenas em decorrência desse adicional do preço foram gerados mais R\$ 1,45 bilhão em créditos fictos de IPI, 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).
- As contribuições financeiras para os programas de marketing estão previstas na cláusula 7 do “Contrato de Fabricação” do Sistema Coca-Cola.
- Em atendimento ao item 2.3 do TIF nº 2 (fl. 268), a fiscalizada apresentou “Instrumentos de Acordo Comercial” que têm por objeto “incentivos de vendas” devidos pela RECOFARMA aos fabricantes licenciados com base na contribuição a que se refere a cláusula 7 do “Contrato de Fabricação”. Como exemplo, veja-se o “Instrumento de Acordo Comercial” celebrado com a SPAL (fls. 289 a 297), o maior fabricante brasileiro.
- Tomando novamente o recurso voluntário interposto no processo nº 10980.724073/2018-95, vê-se na Figura 28 que a defesa da fiscalizada argui haver substância econômica e finalidade comercial para as contribuições feitas pela RECOFARMA, bem como no método de precificação dos “concentrados”.
- Porém, mais uma vez calha observar que a questão principal não é o emprego dos referidos instrumentos (método de precificação e/ou “incentivos de vendas”). A malícia está no uso abusivo de práticas comerciais

a priori legítimas, mas que tiveram flagrante desvio de finalidade. Afinal, ninguém seria inocente ao ponto de desconsiderar que, entre 2014 e 2018, os fabricantes do Sistema Coca-Cola tiveram seus créditos fictos de IPI aumentados em R\$ 1,45 bilhão como decorrência da parcela adicional do preço dos “concentrados” que posteriormente lhes retornou na forma de “incentivo de vendas”.

- Embora importantes primados do nosso ordenamento jurídico, a autonomia privada e a liberdade contratual não são direitos absolutos, posto que estão submetidos a limites legais, tal como o previsto no art. 187 do Código Civil: comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.
- Além das infrações tributárias, as “vantagens” fiscais aqui detalhadas têm como resultado a concorrência desleal no mercado de refrigerantes, fato esse que motivou a criação da “Frente Parlamentar Mista Bebidas Brasil” (vide Figura 29). Pode-se então afirmar que os contratos celebrados no âmbito 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). Para o professor Miguel Reale, supervisor da comissão revisora e elaboradora do Código de 2002, a atribuição de função social ao contrato não vem impedir que as pessoas naturais ou jurídicas livremente o concluam, tendo em vista a realização dos mais diversos valores. O que se exige é apenas que o acordo de vontades não se verifique em detrimento da coletividade, mas represente um dos seus meios primordiais de afirmação e desenvolvimento.
- Voltando à questão do abuso na utilização dos “incentivos de vendas” (ou contribuições para programas de marketing dos fabricantes), o artifício também pode ser verificado na magnitude que assumem nos negócios realizados pelo Sistema Coca-Cola no Brasil. Vale lembrar que atingiram a cifra de R\$ 8,040 bilhões entre 2014 e 2018, de forma que 32,5% da receita líquida da RECOFARMA foi restituída/creditada aos fabricantes licenciados com essa justificativa. Ora, qual a razoabilidade em se pagar praticamente um terço da receita a título de “incentivo”?
- Em diligência promovida entre maio/2018 e outubro/2018, a RECOFARMA arguiu que o pagamento de “incentivos de vendas” seria uma prática usualmente adotada por THE COCA-COLA COMPANY em outros países. Inclusive, citou o caso dos incentivos pagos a INTERNATIONAL DAIRY QUEEN, uma importante vendedora de post mix nos Estados Unidos.
- Ocorre que consulta aos documentos societários apresentados por THE COCA-COLA COMPANY nos Estados Unidos revela que os incentivos pagos à empresa citada como referência pela própria RECOFARMA têm valores muito inferiores aos incorridos no Brasil sob o mesmo pretexto. Em 2017, por

exemplo, a INTERNATIONAL DAIRY QUEEN recebeu US\$ 1,7 milhão (cerca de R\$ 5,5 milhões ao câmbio da época), o que representa um valor quase insignificante quando comparado aos “incentivos de vendas” pagos aos fabricantes licenciados brasileiros, até mesmo os de menor expressão (a CVI REFRIGERANTES, por exemplo, recebeu mais de R\$ 22 milhões em 2017 – vide Tabela 8 a seguir).

- Outra constatação da fiscalização é que os “Instrumentos de Acordo Comercial” estabeleceram apenas valores mínimos para os “incentivos de vendas”, os quais estariam condicionados ao atingimento de metas pelos fabricantes brasileiros. Todavia, os “incentivos” foram pagos em valores substancialmente superiores aos estipulados nos contratos – vide dados na Tabela 8 a seguir. E apesar de ter sido solicitada informação mais objetiva sobre o critério de definição dos “incentivos de vendas” (item 3.3 do TIF nº 3 – fl. 413), a resposta da fiscalizada foi evasiva, limitando-se a dizer que “o critério utilizado para o pagamento de incentivos de vendas é ‘precisamente’ o volume de vendas das engarrafadoras” (fl. 420).

Tabela 8 – Valor dos “incentivos de vendas”: mínimo previsto em contrato⁹¹ X efetivamente pago (em R\$)

Fabricante	2017		2018	
	Valor mínimo	Valor pago ⁹²	Valor mínimo	Valor pago ⁹³
SPAL (“FEMSA”)	140.251.656,00	531.443.344,35	460.661.269,00	619.815.569,07
NORSA REFRIGERANTES	36.845.553,00	225.172.729,04	210.549.210,00	273.732.857,55
RIO DE JANEIRO (“ANDINA”)	86.331.856,00	193.117.327,25	155.003.117,00	195.568.663,37
LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS	101.346.548,00	224.999.643,82	207.854.787,00	234.552.808,36

Fabricante	2017		2018	
	Valor mínimo	Valor pago ⁹²	Valor mínimo	Valor pago ⁹³
VONPAR REFRESCOS	56.587.283,00	148.972.591,85	132.949.204,00	143.957.012,20
REFRESCOS BANDEIRANTES	21.249.589,00	46.468.443,36	41.909.624,00	53.143.193,17
BRASAL REFRIGERANTES	6.215.299,00	40.497.310,30	36.822.327,00	42.445.668,02
REFRESCOS GUARARAPES	357.185,00	36.915.658,85	34.032.037,00	29.133.097,29
COMPAR + BRASIL NORTE (“SIMÕES”)	18.473.920,00	31.597.588,87	28.101.271,00	37.967.659,29
SOROCABA REFRESCOS	12.911.398,00	26.016.304,97	19.993.693,00	39.314.612,23
UBERLÂNDIA REFRESCOS	8.299.539,00	27.840.908,37	25.122.570,00	37.481.148,51
CVI REFRIGERANTES	10.442.278,00	22.292.561,73	20.412.841,00	24.269.569,86
RENOSA	---	2.966.566,38	---	---
TOTAL	499.312.104,00	1.558.300.979,16	1.373.411.950,00	1.731.381.858,92

- Dos dados acima é fácil perceber que os “incentivos de venda” invariavelmente se mantêm em níveis elevados. O valor total efetivamente pago em 2017 corresponde a 312% do que havia sido previsto nos “Instrumentos de Acordo Comercial” (R\$ 1,558 bilhão versus R\$ 499 milhões). Em nenhum caso se vislumbra a aplicação de fator redutor dos “incentivos de venda” por eventual desempenho insatisfatório. As supostas metas de vendas são sempre atingidas por todos os fabricantes licenciados.
- Tudo isso denota existir, na melhor hipótese, ao menos ambiguidade no propósito dos “incentivos” repassados pela RECOFARMA: prima facie, teriam

o objetivo de incrementar as vendas dos produtos Coca-Cola; mas, no Brasil, sua principal motivação, estreme de dúvida, é dar aparência de legalidade ao mecanismo utilizado para aumentar artificialmente os créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes.

- A respeito, veja-se ainda os excertos destacados na Figura 32 e Figura 33, obtidos de representação fiscal oriunda da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS, a qual contém depoimentos prestados pelo ex-coordenador financeiro da CVI REFRIGERANTES LTDA, fabricante do Sistema CocaCola estabelecido em Santa Maria/RS.
- Para compreensão do artifício, deve-se ainda ter em vista que todos integrantes do Sistema Coca Cola são tributados pelo lucro real; portanto, o adicional dos preços dos “concentrados” (posteriormente restituído/creditado a título de “incentivo de vendas”) não causa impacto nos lucros tributáveis, seja da RECOFARMA, seja dos fabricantes. Isso porque receitas e despesas se equivalem (receita adicional = despesa com o “incentivo de vendas”, e vice-versa).
- O adicional dos preços também não repercute no PIS/Pasep e COFINS, pois a RECOFARMA adota classificação fiscal sujeita à alíquota zero das contribuições. Alguns fabricantes também não submetem os “incentivos de vendas” recebidos à incidência do PIS/Pasep e da COFINS porque os consideram reembolso de despesas – vide destaque na Figura 32 (vale lembrar que, segundo o “Contrato de Fabricação”, cláusula 7, tais “incentivos” são pagos a título de contribuições financeiras para os programas de marketing dos fabricantes).
- Enfim, o inflacionamento do preço dos “concentrados” só traz “vantagens” fiscais, sem resultar em qualquer ônus. Além de aumentar os créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes, os “incentivos de vendas” ainda propiciam um outro ganho indireto para a RECOFARMA, explicado no tópico seguinte.
- Quanto à irregularidade dos créditos fictos de IPI na aquisição dos “concentrados” oriundos da Zona Franca de Manaus, há reiteradas e recentes decisões do CARF proferidas em desfavor de diferentes fabricantes de refrigerantes. 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.

Redução indireta da carga tributária abrangente da RECOFARMA mediante sobrepreço dos “concentrados”

- Outro benefício fiscal concedido à RECOFARMA é o crédito estímulo de 90,25% do ICMS incidente na saída de “concentrados” para sociedades empresárias localizadas em outras unidades da Federação, que não o Estado do Amazonas.
- Quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a RECOFARMA considera a dedução integral da despesa de ICMS escriturada. Porém, em razão do benefício concedido pelo Estado do Amazonas, há uma vertiginosa diferença entre a despesa de ICMS escriturada e valor do imposto efetivamente devido. Essa diferença, contabilmente reconhecida como receita, tem sido excluída pela RECOFARMA na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por ser considerada “subvenção para investimento”, uma ficção legal já mencionada ao final do tópico 4.3 deste Termo de Verificação.
- Ou seja: para fins fiscais, 90,25% do que é escriturado como despesa de ICMS só tem o condão de sensibilizar, para menor, as bases de cálculo dos tributos federais incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL). Apenas uma parcela residual do imposto estadual (9,75%) é efetivamente paga/incorrida pela RECOFARMA.
- Sem perder de vista que o sobrepreço não afeta o lucro (receita adicional = despesa com o “incentivo de vendas”), o PIS/Pasep e a COFINS (alíquota zero) ou mesmo o IPI (isenção do débito), há um outro “ganho” fiscal obtido pela RECOFARMA como o sobrepreço dos concentrados. Quanto maior a despesa de ICMS escriturada (mas não paga), maior também é a redução da carga tributária abrangente da fiscalizada.
- Considerando hipoteticamente uma receita adicional de R\$ 100,00 (cem reais): (i) RECOFARMA escritura R\$ 12,00 como despesa de ICMS, porém recolhe apenas R\$ 1,17, pois há uma redução (crédito estímulo) de 90,25% do imposto; (ii) a diferença entre a despesa de ICMS contabilizada e a efetivamente devida, de R\$ 10,83 (= R\$ 12,00 – R\$ 1,17), é reconhecida como receita de “subvenção para investimento”; (iii) a receita de “subvenção para investimento”, de R\$ 10,83, é excluída para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL; (iv) mesmo assim, a RECOFARMA continua deduzindo R\$ 12,00 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de despesa de ICMS, o que acarreta um abatimento de R\$ 4,08 dos tributos federais incidentes sobre o lucro; (v) por fim, a RECOFARMA arca com algumas despesas vinculadas à fruição do benefício estadual, que representam cerca de R\$ 0,84, valor correspondente a 7,74% do crédito estímulo de ICMS ($R\$ 0,84 = R\$ 10,83 \times 7,74\%$).
- Consequentemente, cada R\$ 100,00 artificialmente aumentados no valor de venda dos “concentrados” propiciam um “ganho” indireto de R\$ 2,07 para a RECOFARMA. A receita de R\$ 100,00 gera um ICMS efetivo de R\$ 1,17 e despesas adicionais de R\$ 0,84; porém, permite diminuir os tributos federais

incidentes sobre o lucro em R\$ 4,08. Daí vem o “ganho” tributário: R\$ 2,07 = R\$ 4,08 – R\$ 1,17 – R\$ 0,84.

- Tomando novamente o valor total de R\$ 8,040 bilhões para as contribuições financeiras aos programas de marketing dos fabricantes licenciados⁸², pode-se estimar que o “ganho” fiscal indireto obtido pela RECOFARMA entre 2014 e 2018, apenas com esse expediente, foi da ordem de R\$ 166 milhões (= 2,07% x R\$ 8,040 bilhões).
- E aqui cabe fazer uma ressalva em relação ao que foi exposto no procedimento fiscal antecedente em relação à “vantagem” tributária obtida mediante a combinação do crédito estímulo de ICMS e a exclusão da receita de “subvenção para investimento” das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Isso porque, no Termo de Verificação que instruiu o processo nº 10980.724073/2018-95, se disse que o “ganho” corresponderia a 0,66% do que é artificialmente aumentado no preço dos “concentrados”. A proporção correta é 2,07%, como demonstrado acima.
- Em suma: quanto maior o preço atribuído aos “concentrados” por conta das contribuições financeiras aos programas de marketing, maiores são as “vantagens” fiscais auferidas, tanto pela RECOFARMA quanto pelos fabricantes licenciados. Estes se aproveitaram dos créditos fictos adicionais de IPI (cerca de R\$ 1,45 bilhão entre 2014 e 2018); ao passo que a fiscalizada majorou indevidamente a parcela do lucro beneficiada com a redução do IRPJ e ainda se valeu da subvenção amazonense para obter uma outra redução da sua carga tributária abrangente, da ordem de R\$ 166 milhões.

OS ROYALTIES DA COCA-COLA EM OUTROS PAÍSES (TRÊS CASOS CONCRETOS)

- A tributação dos grandes grupos multinacionais é um dos pontos de que mais se ocupam as administrações tributárias de todo mundo. Empresas atuantes em vários países tendem a registrar uma maior parcela de seus rendimentos em locais onde o tratamento tributário é mais benéfico, geralmente conceituados como “paraísos fiscais” ou regimes fiscais privilegiados. Nesse contexto, os royalties são tema de grande atualidade, pois sua característica de intangibilidade permite maior flexibilidade na alocação das rendas segundo os interesses da entidade que detém os direitos de exploração. Também há 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. No Brasil é inclusive vedada a aplicação das regras de preços de transferência aos royalties – Lei nº 9.430/96, art. 18, § 9º.
- O Brasil, como sabido, está longe ser um “paraíso fiscal”. Mas por tudo que foi até aqui descrito, percebe-se que a conjugação de dispositivos diversos da legislação tributária nacional com os benefícios concedidos à RECOFARMA

tem propiciado um regime fiscal particularmente privilegiado ao Sistema Coca-Cola em nosso País.

- Por se tratar de problemática de amplitude internacional, vale fazer o registro acerca de três casos concretos e as abordagens adotadas pelas administrações tributárias dos Estados Unidos, Espanha e Israel acerca do planejamento tributário que envolve os royalties da Coca-Cola.
- Por óbvio, a intenção dessa apresentação não é transpor os efeitos tributários daqueles países ao Brasil, mas tão somente expor que lá também se concluiu pela existência dos royalties.

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 autuada); 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).
- Vide, por exemplo, o esclarecimento propiciado pela reportagem “Coca-Cola set to battle IRS for billions”¹⁰⁴, do periódico Atlanta Business Chronicle, juntada às fls. 1.261/1.262, da qual consta o seguinte (em tradução livre):

A disputa da Coca-Cola com o IRS envolve o que é conhecido como "preço de transferência", em que a Coca-Cola licencia um direito intangível - como o uso da marca, o nome comercial Coca-Cola e as fórmulas - para seus licenciados estrangeiros fabricarem, distribuírem, venderem e promoverem os produtos Coca-Cola. [...]

A disputa da Coca-Cola com o IRS envolve a forma como a empresa alocou a renda entre si e sete de seus licenciados estrangeiros na Irlanda, Suazilândia, Brasil, México, Chile, Costa Rica e Egito. Durante os três anos em disputa - 2007, 2008 e 2009 - os sete licenciados estrangeiros pagaram à empresa mais de US\$ 6 bilhões em royalties. O IRS afirma que os licenciados deveriam ter pagado à empresa US\$ 9,4 bilhões adicionais. [...]

A Coca-Cola afirma ter celebrado um acordo com o IRS em 1996 sobre como alocar a renda estrangeira entre os licenciados e a empresa local e diz que seguiu consistentemente esse acordo nos 20 anos subsequentes.

- No mesmo sentido, em artigo mais recente, da agência de notícia Reuters (fls. 1.263/1.264)¹⁰⁵:

Coca-Cola questiona cobrança bilionária de impostos dos EUA por operações no exterior WASHINGTON, 2 Abr (Reuters) - A Coca-Cola

acreditava ter um acordo com a Receita Federal dos Estados Unidos (IRS, na sigla em inglês) sobre quanto a empresa cobrava de filiais no exterior pelos direitos de produzir e vender os produtos no estrangeiro. [...]

A IRS afirma que a Coca-Cola cobrou royalties muito baixos de filiais no exterior no período de 2007 a 2009, o que reduziu o resultado da matriz e resultou em pagamento inferior de seus impostos em 3,3 bilhões de dólares.

- A autuação foi impugnada por THE COCA-COLA COMPANY (a versão em inglês está acostada às fls.1.265 a 1.299; a tradução juramentada encontra-se às fls. 1.300 a 1.319). O processo atualmente tramita perante a United States Tax Court (Docketnº 31183-15).
- Em sua defesa, THE COCA-COLA COMPANY descreve e contesta o procedimento do IRS, o qual consistiu em promover, dentre outros ajustes, a realocação das rendas oriundas de seus “licenciados estrangeiros controlados” em sete países. Esse ajuste teve por objeto licenças para uso e venda de marcas de bebidas e suas fórmulas. Do item 4 da impugnação apresentada por THE COCA-COLA COMPANY (“TCCC”), colhe-se o seguinte (tradução juramentada às fl. 1.301 a 1.303):

4. Atribuições de Erro. Os ajustes da seção 482 do Código do Requerido [fisco norte-americano] 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 Licenciados Estrangeiros), quatro dos quais são filiais da ou entidades desconsideradas subsidiárias das Indústrias Atlântico (IA), uma empresa estrangeira controlada (CFC) propriedade da Requerente [THE COCA-COLA COMPANY], e uma delas é uma filial da CocaCola Export Corporation (Exportação), membro da Requerente. As licenças da TCCC concedeu (sic) direitos e certos bens intangíveis, incluindo marcas de bebidas e suas 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 [fisco norte-americano] 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.

- Mais adiante, no item 5.b.2 da impugnação (fls. 1.304/1.305), THE COCA-COLA COMPANY esclarece quem seria o “Licenciado Estrangeiro” no Brasil.

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. O nome da pessoa jurídica de cada um dos Sete Licenciados Estrangeiros durante os anos em questão e o ano em que iniciaram suas operações como licenciado foi a seguinte:

[...]

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.

- Ainda na impugnação (item 5.d – fls. 1.308/1.309), 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”).

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 (sic) 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 os 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.

[...]

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].

- Expressamente consignado nos itens 5.d.1.vi e 5.e.iv da impugnação de THE COCA-COLA COMPANY que os pagamentos realizados entre 2007 e 2009, que totalizaram US\$ 6 bilhões, foram feitos sob a metodologia do Acordo de 1996. A reportagem “Coca-Cola set to battle IRS for billions”, do periódico Atlanta Business Chronicle, juntada às fls. 1.261/1.262, ratifica a natureza qualitativa desses pagamentos: trata-se de royalties: “During the three years in dispute — 2007, 2008 and 2009 — the seven foreign licensees paid the company more than \$6 billion in royalties. The IRS contends the licensees should have paid the company an additional \$9.4 billion”. Em tradução livre: “Durante os três anos em disputa - 2007, 2008 e 2009 - os sete licenciados estrangeiros pagaram à empresa mais de US\$ 6 bilhões em royalties. O IRS afirma que os licenciados deveriam ter pagado à empresa US\$ 9,4 bilhões adicionais”.
- 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.

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.1.v. A Notificação pretende cobrar dos Sete Licenciados Estrangeiros um adicional de \$ 9,4 bilhões em royalties. Dessa cobrança, aproximadamente \$ 8,4 bilhões – 89% do ajuste – refere-se aos licenciados 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, cuja tradução já foi transcrita e o original, em inglês, é apresentado na Figura 34).
- Conclusão: perante o fisco norte-americano, THE COCA-COLA COMPANY reconhece ESPONTANEAMENTE 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 COCACOLA 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.

- A respeito, vide, por exemplo, o informado pela COCA-COLA INDÚSTRIAS nas ECFs dos ACs 2014 a 2018: no registro 0020 (parâmetros complementares), tem-se o seguinte: “Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior: NÃO”. Já no registro Y520 das ECFs (pagamentos/recebimentos do exterior ou de não residentes) consta que os únicos pagamentos feitos pela empresa ao exterior naqueles períodos decorreram de “dividendos/distribuição de lucros – invesúmento direto”: R\$ 1.929.069.469,05 no AC 2014; R\$ 2.222.747.190,82 no AC 2015; R\$ 1.694.573.237,85 no AC 2016; R\$ 1.482.577.950,74 no AC 2017; e R\$ 1.788.789.940,56 no AC 2018. Da mesma forma nos ACs 2007, 2008 e 2009 (que são os períodos especificamente tratados no processo norte-americano). Na Ficha 01 das respectivas DIPJs, a CCIL informa que não fez pagamentos de royalties. Noutras fichas das DIPJs constam que as únicas remessas feitas ao exterior decorrem de dividendos pagos a pessoa jurídica: R\$ 862.384.918,50 no AC 2007; R\$ 900.893.367,79 no AC 2008; e R\$ 793.814.274,71 no AC 2009.
- 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 incontestada, 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 6.1 e 6.2 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 (vide tópico 6.4 deste Termo de Verificação).
- Na busca dessa informação, a fiscalização cuidou de reiterar a solicitação de esclarecimentos que já havia sido feita no procedimento fiscal anterior, dirigido à COCACOLA INDÚSTRIAS (“CCIL”). No item INI.4 do Termo acostado às fls. 664 a 667, além da narrativa dos fatos aqui descritos, consta a seguinte intimação:

[...] Isso posto, fica a CCIL intimada a esclarecer a divergência acima relatada, informando claramente qual o tratamento tributário adotado, nos Estados Unidos, por THE COCA-COLA COMPANY e suas subsidiárias em relação aos royalties decorrentes das licenças para uso e exploração, em

território brasileiro, de marcas comerciais, fórmulas e/ou segredos industriais a elas pertencentes.

Sem prejuízo de outras informações que considerar pertinentes, deverá ser informado o seguinte (informação subscrita pelo representante legal e digitalizada em formato PDF):

- a) O critério de determinação do valor dos royalties oriundos do Brasil, de acordo com o 'Acordo' firmado com o IRS ("The 1996 Closing Agreement"); e*
 - b) O valor dos royalties oriundos do Brasil declarados ao fisco norte-americano com base nesse 'Acordo', em cada ano-calendário, de 2016 a 2018.*
- Em 08/06/2020, a COCA-COLA INDÚSTRIAS apresentou sua informação final a respeito do tema (fls.668 a 672) reiterando não ter pago royalties para THE COCA-COLA COMPANY e que não teria como responder por fatos de "terceiros".
 - Porém, como se trata da sua própria controladora, de quem diz ser representante no Brasil, 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 10.1.2 deste Termo de Verificação

O Fisco da Espanha e o Sistema Coca-Cola

- Na Espanha, conforme a reportagem "Hacienda sospecha que Coca-Cola elude impuestos en España" (fls. 1.320/1.321), do periódico El Mundo, a administração tributária concluiu que até 61,17% do preço do "concentrado" fornecido por uma subsidiária de THE COCA-COLA COMPANY seria destinado ao pagamento de royalties da marca do refrigerante.
- A dissimulação dos royalties resultou em autuação desfavorável ao então fabricante licenciado para a Espanha, a COMPANIA 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.
- Segundo informado pela administração tributária espanhola (fls. 1.451/1.452), a COMPANIA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS SA foi desativada em 2012, sendo sucedida pela COMPANIA CASTELLANA DE BEBIDAS GASEOSAS SL. Esta, por seu turno, é controlada pela COCA-COLA EUROPEAN PARTNERS IBERIA SL.

- A autuação fiscal data de novembro/2011 e o procedimento foi levado à apreciação do Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), órgão que julga o contencioso administrativo tributário na Espanha.
- Neste processo são apresentadas a versão pública da Resolución nº 02296/2012, de 03/10/2013, e sua tradução juramentada (fls. 1.322 a 1.342 e fls. 1.343 a 1.449, respectivamente). Nos excertos a seguir transcritos, já com a identificação das empresas e marcas comerciais¹¹⁴, pode-se ver que a decisão do tribunal espanhol descreve o caso com grande similaridade ao planejamento tributário abusivo posto em prática pelo Sistema Coca-Cola no Brasil.
- Ao analisar o mérito da matéria, a Resolución nº 02296/2012 concluiu serem improcedentes as alegações a respeito da suposta gratuidade no licenciamento das marcas apresentadas pela demandante, 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 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 decisão proferida em 04/04/2017 (fls. 1.527 a 1.590) resultou na revisão das conclusões acerca da validade das provas utilizadas naquele outro processo.
- 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 pelo licenciamento das marcas Coca-Cola foram dissimuladamente incluídos nos preços dos “concentrados” fornecidos ao fabricante (engarrafador) local.
- Sob a ótica da legislação brasileira, apesar de inexistir dispositivo expresso que presuma a onerosidade das cessões de bens (presunção legal relativa), como existe na legislação espanhola, a onerosidade das relações comerciais entre partes não vinculadas pode-se entender resultante de presunção hominis (que decorre da experiência). Afinal, as sociedades empresariais almejam o lucro.
- Assim, independentemente da presunção legal que vigora na lei espanhola, as conclusões deduzidas pelo Fisco daquele país são perfeitamente aplicáveis ao caso em apreço, em que os fatos e o contexto são de inegável

semelhança. E quais são essas conclusões? O preço pago pelo fabricante licenciado local na compra dos “concentrados” não corresponde somente a isso. Envolve, adicional e dissimuladamente, a aquisição dos direitos para comercializar produtos sob marcas mundialmente renomadas no âmbito de sua área geográfica de atuação.

- Evidentemente, a presunção hominis, ao contrário da presunção legal, não é suficiente para fundamentar a simulação que sugere. Incumbe ao Fisco provar a simulação. E, de fato, neste procedimento fiscal restou comprovado à exaustão, com riqueza de detalhes e aprofundadas análises, a prática de um planejamento tributário abusivo que envolve, inclusive (mas não somente), a dissimulação das receitas de royalties.

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

- A matéria “Coca Cola fails to dissuade Israel Tax Authority on huge Debt” (fls. 1.591 a 1.595), publicada em 16/10/2017 pelo periódico Globes, revela mais uma controvérsia envolvendo a dissimulação dos royalties da Coca-Cola por meio da venda dos “concentrados”, dessa feita constatada pela Autoridade Tributária de Israel.
- 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 (fornecedora do “concentrado”) na verdade são royalties.
- Nota-se, mais uma vez, grande similaridade entre o caso israelense e o modelo de negócio praticado no Brasil pelo Sistema Coca-Cola. Enfim, trata-se de um planejamento tributário que vem sendo desnudado a nível mundial. Com a peculiaridade de que, por aqui, há um regime fiscal notadamente privilegiado dentro do próprio País, a Zona Franca de Manaus.

ASPECTOS A SEREM OBSERVADOS PARA TRIBUTAÇÃO DOS ROYALTIES DO SISTEMA COCA-COLA NO BRASIL

- Das considerações precedentes está evidente que parte das receitas da venda dos “concentrados” pela RECOFARMA são, de fato, royalties decorrentes do licenciamento de uso das marcas concedido aos fabricantes brasileiros que integram o Sistema Coca-Cola. Questões seguintes a serem dirimidas: 1º) Admite-se a tributação dos royalties no Brasil, conquanto tenham sido, em tese, também tributados nos Estados Unidos? 2º) A quem devem ser imputados os rendimentos de royalties auferidos com o licenciamento das marcas aos fabricantes brasileiros? 3º) Quais as

implicações tributárias, no Brasil, do reconhecimento dos royalties? 4º) Qual o valor dos royalties?

A possibilidade, em tese, da dupla tributação dos royalties da Coca-Cola

- Já foi mencionado que parte dos rendimentos obtidos por THE COCA-COLA COMPANY no Brasil, por meio de sua subsidiária COCA-COLA INDÚSTRIAS, são tributados nos Estados Unidos como royalties (vide tópico 5.1 deste Termo de Verificação).
- Nessa circunstância, a COCA-COLA INDÚSTRIAS teria ocorrido em infração à legislação tributária brasileira por deixado de promover a retenção e o recolhimento do Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% (Medida Provisória nº 2.159-70, art. 3º) e o pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) à alíquota de 10% (Lei nº 10.168/2000, art. 2º, §§ 2º a 4º, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001).
- Todavia, considerar que o único fato imponível no Brasil seria a remessa dos royalties à controladora no exterior é incorreta. Não apenas em razão de a COCA-COLA INDÚSTRIAS negar ter pago royalties à matriz norte-americana; mas, principalmente, porque quem tem de fato arcado com os royalties são os fabricantes licenciados, sendo esse ônus dissimuladamente incluído no preço dos “concentrados” fornecidos pela RECOFARMA.
- Destarte, a tese de que os royalties deveriam ser tributados apenas pela subsidiária brasileira e somente quando da remessa à matriz no exterior opera em flagrante prejuízo do Erário brasileiro, posto que significaria aceitar que rendimentos dessa natureza, enquanto receitas decorrentes de operações internas (como de fato são), poderiam: 1º) ser contemplados com os benefícios fiscais atinentes à região amazônica como “receita de atividade incentivada” e geração de créditos fictos de IPI; e 2º) posteriormente disponibilizados à controladora norte-americana na forma de lucros, o que lhe confere isenção segundo a legislação nacional (Lei nº 9.249/1995, art. 10).
- Mas ainda que os recursos arrecadados no Brasil com os royalties fossem diretamente imputados a beneficiário domiciliado no exterior (in casu, a THE COCA-COLA COMPANY), o que se cogita apenas como hipótese, não haveria óbice quanto ao aspecto da dupla tributação. Inicialmente, porque Brasil e Estados Unidos não têm acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre si, fato esse que, per se, garante plena eficácia à legislação interna. Não fosse por isso, a Convenção Modelo da ONU sobre Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento¹¹⁶, art. 12, §§ 1º e 2º, expressamente admite que, mesmo o beneficiário estando sediado noutro País, os royalties sejam também tributados pelo Estado do qual provêm, de acordo com sua legislação interna.

- O Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas (ONU) serve de referência para negociação dos acordos bilaterais de tributação entre vários países, inclusive pelo Brasil. Sua última atualização foi realizada em 2011. A versão da Convenção Modelo traduzida para o Português aqui transcrita foi baseada no Decreto nº 9.115, de 31 de julho de 2017, o qual promulgou o Acordo mais recentemente celebrado pelo Brasil (com a Rússia).
- Respondida está, portanto, a primeira questão: os royalties podem ser tributados no Brasil, ainda que eventualmente também tenham sido nos Estados Unidos. Seja porque não há qualquer restrição à aplicação da legislação brasileira ao caso; seja porque os royalties estão sendo (dissimuladamente) cobrados por meio de operações internas, realizadas entre a RECOFARMA e os fabricantes brasileiros.

A quem devem ser imputados os rendimentos de royalties decorrentes do licenciamento das marcas Coca-Cola no Brasil?

- De outra vertente, se os royalties têm como beneficiário contribuinte domiciliado no Brasil, sujeitam-se aos tributos incidentes sobre as receitas da pessoa jurídica (PIS/Pasep e COFINS) e certamente também compõem também os lucros tributáveis desta (IRPJ e CSLL). E o mais importante: sem se beneficiar indevidamente da redução do IRPJ, dos créditos fictos de IPI e da redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS.
- Isso nos leva à segunda questão: a quem devem ser imputados os rendimentos de royalties auferidos por conta do licenciamento das marcas Coca-Cola no Brasil? A resposta é: à RECOFARMA. E tal conclusão não é afastada pelo fato de as detentoras das marcas serem empresas estrangeiras.
- A uma, porque é a RECOFARMA a entidade eleita por THE COCA-COLA COMPANY como a “porta de entrada” de seu faturamento no Brasil (visando, obviamente, locupletar-se dos benefícios fiscais aplicáveis à região incentivada). Assim, é a RECOFARMA quem auferir a receita de royalties, ainda que dissimuladamente inclusa no preço dos “concentrados” vendidos aos fabricantes.
- Na impugnação oferecida à autuação do fisco norte-americano, THE COCA-COLA COMPANY descreve uma estrutura de negócios descentralizada, voltada às operações locais de cada país, com campanhas de marketing destinadas à promoção das marcas nas áreas de atuação de cada “licenciado” (que, no caso, são as subsidiárias da Companhia) e “as despesas incorridas pelos Licenciados Estrangeiros incluíam os custos de desenvolvimento e execução de campanhas de marketing integradas para construir as preferências do consumidor para produtos da Empresa em seus territórios [...]”. Ou seja, 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 RECOFARMA25 e, como tal, é a ela que deve ser atribuída a receita decorrente do valor imaterial que têm as marcas Coca-Cola.

- A duas, porque a RECOFARMA arca com bilionárias despesas de propaganda (como já mencionado, foram mais de R\$ 13,011 bilhões entre 2014 e 2018). Despiciendo tecer maiores comentários sobre o objetivo dessas despesas: certamente destinam-se à publicidade das marcas do portfólio da Coca-Cola no Brasil. Seria absolutamente desarrazoado cogitar que despesas dessa monta visassem à promoção institucional da empresa RECOFARMA119 e, muito menos, dos “concentrados” por ela fornecidos. Fato esse, aliás, trazido à lume pela própria fiscalizada 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”.
- 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 decorre de um princípio fundamental da contabilidade, conhecido como Princípio da Competência, que determina o reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas.
- Nos ACs 2017 e 2018, os conceitos que fundamentavam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis estavam descritos na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG Estrutura Conceitual, segundo a redação dada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.374/2011. Os itens 4.47 a 4.53 da Norma versam sobre o reconhecimento de receitas e despesas de acordo com o regime de competência.
- 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. Nesse mesmo sentido dispõe o art. 366 do RIR/1999 (art. 380 do

RIR/2018). Como já mencionado no tópico 4.4 deste Termo de Verificação, as disposições do Imposto de Renda acerca das despesas de propaganda dizem que essas são admitidas somente se diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa e respeitado o regime de competência. No caso da RECOFARMA, a imprescindível relação direta só existe se a fiscalizada auferir receitas de royalties decorrentes do licenciamento das marcas aos fabricantes do Sistema Coca-Cola. Afinal, ninguém faz publicidade de kits de componentes para fabricação de refrigerantes.

- A três, porque há a questão cambial. 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 norteamericana 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.
- A legislação cambial trata de forma diversa as remessas ao exterior para pagamentos de royalties entre empresas independentes, de um lado, e as relacionadas, de outro. Para contratos entre as primeiras jamais houve um limite legal de valores que poderiam ser remetidos a título de pagamentos para o exterior, mas havia (e continua a haver) apenas limites de dedutibilidade fiscal. Por outro lado, para contratos entre empresas do mesmo grupo, havia uma proibição absoluta dessas remessas entre 1962 e 1991, prevista no art. 14 da Lei nº 4.131/1962. Posteriormente, com o advento do parágrafo único do art. 50 da Lei nº 8.383/1991, esse impedimento foi mitigado e, desde então, são permitidas as remessas para o pagamento de royalties à controladora sediada no exterior até o limite em que essas despesas sejam também dedutíveis para fins fiscais. Como já mencionado no tópico 4.6.1 deste Termo de Verificação, 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.
- A quatro, porque assim também determina a Convenção Modelo da ONU sobre Dupla Tributação, especificamente no art. 12, § 4º.
- Transpondo a normativa da ONU sobre dupla tributação para o caso em análise, tem-se o seguinte: (i) Quando o beneficiário efetivo dos royalties, residente de um Estado (= THE COCA-COLA COMPANY, dos Estados Unidos) ... (ii) exerce em outro Estado de que provêm os royalties(= Brasil) ... (iii) uma atividade empresarial por meio de um estabelecimento permanente neste situado (= RECOFARMA) . (iv) e o direito gerador dos royalties(=

licenciamento de uso das marcas Coca-Cola no Brasil concedido aos fabricantes) ... (v) está efetivamente ligado a esse estabelecimento permanente (= uso das marcas condicionado à aquisição dos “concentrados” junto à RECOFARMA) ... (vi) devem, então, ser observadas as disposições do artigo 7 ou 14 da mesma Convenção Modelo, conforme couber.

- Na acepção da Convenção Modelo da ONU (artigo 5), a expressão “estabelecimento permanente” é uma instalação fixa de negócios por meio da qual uma empresa exerce sua atividade, no todo ou em parte, no outro Estado. As fábricas são um dos exemplos de estabelecimentos permanentes expressamente citados na Convenção Modelo.
- O artigo 14 da Convenção Modelo da ONU trata dos Serviços Profissionais Independentes (Independent Personal Services), o que nada tem a ver com a situação em análise.
- O artigo 7 da Convenção Modelo, por sua vez, versa sobre os Lucros das Empresas (Business Profits). Da conjugação dos art. 12, § 4º, com o art. 7º, § 2º, conclui-se que os royalties devem ser tributados pelo país onde está sediado o estabelecimento permanente, como se fosse empresa distinta e separada, com absoluta independência, tal qual se faz com os lucros.
- Ou seja, também sob a ótica da Convenção Modelo da ONU, os royalties devem ser reconhecidos e tributados no Brasil, pela RECOFARMA, como se esta fosse empresa distinta, com absoluta independência em relação a THE COCA-COLA COMPANY.
- Perceba-se que a abordagem aqui descrita é coerente não apenas com as alegações de defesa no litígio descrito no tópico 5.1 deste Termo de Verificação (IRS x THE COCA-COLA COMPANY), posto ser justamente esse o interesse da matriz perante o Fisco norte-americano (que os rendimentos oriundos do Brasil sejam lá tratados como lucros, e não como royalties); mas também porque vem ao encontro das justificativas apresentadas pela COCA-COLA INDÚSTRIAS durante o procedimento fiscal anterior quanto à qualificação dos pagamentos por ela realizados em benefício de THE COCA-COLA COMPANY (a própria empresa argumenta que se trata de um “caso típico e bastante usual de requalificação de rendimentos” e “o fato de que diferentes sistemas jurídicos podem tratar diferentemente um mesmo rendimento é decorrência direta da soberania de cada país e das particularidades de cada ordenamento”).
- Isso posto, conclui-se que os royalties auferidos em razão do licenciamento de uso das marcas Coca-Cola concedido aos fabricantes brasileiros constituem receita tributável da RECOFARMA.

Implicações tributárias do reconhecimento dos royalties como receita da RECOFARMA

- Inicialmente, deve 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 pretendeu fazer jus a RECOFARMA somente alcançaria o resultado da atividade incentivada (indústria da transformação), 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.
- Além disso, 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 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.
- 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). Enfim, deve-se tributar venda de produto como venda de produto, receita de royalties como receita de royalties.
- Tampouco há que se falar em “alteração de critério jurídico”, um 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 Acórdão CARF nº 3402-004.073 – fls. 1.129 a 1.201). 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.
- Ora, o poder-dever da fiscalização tributária não implica lhe exigir que seja onipresente e onisciente a ponto de fiscalizar todas as operações societárias que ocorrem cotidianamente, mas que de alguma maneira repercuta em apurações subsequentes. Portanto, a modificação de critério jurídico mencionada no art. 146 CTN “não engessa a atividade do fisco quanto a diferentes fatos geradores” e “não impede que as autoridades fiscais possam lavrar um auto de infração referente a um ano-calendário sob determinado fundamento e, para o ano-calendário seguinte, alegar outro fundamento para uma nova autuação” (Acórdão CARF nº 1401-001.908).
- 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 fiscalização.

		Atividade incentivada?	Alíquota do PIS/Pasep	Alíquota da COFINS
	Receita da venda dos “concentrados”	SIM	0%	0%
X				
	Receita da venda dos kits para fabricação de refrigerantes	SIM, em tese*	0,65% ¹²⁶	3% ¹²⁶
	Receita da RECOFARMA posteriormente restituída/creditada aos fabricantes a título de “incentivo de vendas”	NÃO		
	Receita de <i>royalties</i> pelo licenciamento das marcas	NÃO	1,65%	7,6%

* A receita da venda dos kits para fabricação de refrigerantes pode ser considerada atividade incentivada desde que o direito à redução do IRPJ seja reconhecido pela autoridade competente (art. 3º do Decreto nº 4.212/2002).

Valor dos royalties

- Tanto no procedimento fiscal antecedente quanto no atual, a fiscalização tentou obter informações que pudessem subsidiar a valoração dos royalties. Porém, o agir da fiscalizada e de sua controladora direta foi sempre no sentido de negar a existência de rendimentos dessa natureza, até porque a dissimulação dos royalties está no âmago do planejamento tributário do Sistema Coca-Cola.
- Destarte, quando o sujeito passivo é omissor, reticente ou mendaz em relação aos atos e fatos necessários à correta tributação, o tratamento a ser adotado pela fiscalização encontra-se prescrito no art. 148 do Código Tributário Nacional.
- Não se olvide que a valoração dos royalties das marcas de bebidas do portfólio 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 contidas nos contratos firmados pelo Sistema Coca-Cola e nos livros e obrigações tributárias acessórias apresentadas pela fiscalizada.
- De início, é indispensável que se conheça outro ponto dos “Contratos de Fabricação” celebrados com os fabricantes licenciados: o que trata das ações de publicidade, marketing e promoção dos produtos e marcas Coca-Cola.
- De acordo com o estipulado na cláusula 7 do “Contrato de Fabricação”, todos os projetos de publicidade, marketing e promoção das marcas e bebidas devem ser previamente aprovados e autorizados por THE COCA-COLA COMPANY. Já o ônus financeiro das campanhas publicitárias e demais ações de marketing é tripartido, da seguinte forma exposta nos itens seguintes.

- PARTE “A”: Os fabricantes licenciados 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 licenciado, 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”. Como visto no tópico 4.6.3 deste Termo de Verificação, foram celebrados “Instrumentos de Acordo Comercial” para formalizar o pagamento, pela RECOFARMA, de “incentivos de vendas” em favor de cada fabricante com base na contribuição a que se refere a cláusula 7 do “Contrato de Fabricação”. Vale também lembrar a opulência dessas contribuições financeiras (ou “incentivos de vendas”): R\$ 1.481.427.071,55 no AC 2014; R\$ 1.627.507.019,71 no AC 2015; R\$ 1.641.571.176,87 no AC 2016; R\$ 1.558.300.979,16 no AC 2017; e R\$ 1.731.381.858,92 no AC 2018. Total para o quinquênio 2014 - 2018: R\$ 8.040.188.106,21.
- PARTE “C”: Independentemente dos fabricantes, a RECOFARMA arca com atividades de publicidade e promoção institucional da Coca-Cola e suas marcas. Nessa parte, a cláusula 7 do “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).
- Sem deixar de levar em consideração que parte das despesas em publicidade têm como objetivo imediato aumentar as vendas das bebidas, não se pode ignorar que há, certamente, interesse do titular em criar um valor imaterial e perpetuar as marcas, razão pela qual a outra parte dos dispêndios deve ser a esse propósito associada.
- Exceto pelas despesas cujo objetivo imediato é o incremento de vendas, as quais estão compreendidas nas parcelas descritas nas Partes “A” e “B” supra, pode-se afirmar, por exclusão, que os investimentos em publicidade e propaganda acima indicados 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”.

- Nesse sentido, veja-se na sentença proferida em 13/09/2016 nos autos da Ação nº 0146425-36.2014.4.02.5101, ajuizada perante a 13ª Vara Federal do Rio de Janeiro, como THE COCA-COLA COMPANY e a COCA-COLA INDÚSTRIAS enfatizam a importância das marcas para seu negócio e sua relação direta com os vultosos investimentos em publicidade e propaganda necessários para criar e manter esse valor imaterial (fls. 1.080/1.081).
- A distribuição do ônus das campanhas de marketing entre os integrantes do Sistema Coca-Cola e os diferentes objetivos a que cada um visa com a promoção dos produtos e das marcas também exsurge nítida nas cláusulas 12 e 13 do “Contrato de Fabricação” (vide Figura 11 deste Termo de Verificação e fl.190).
- Assim como os juros representam a remuneração do capital financeiro e o aluguel a do capital aplicado em bens corpóreos, os royalties são remuneração do capital investido em bens incorpóreos, in casu, as marcas do portfólio da Coca-Cola. E como já referido no tópico 6.2 deste Termo de Verificação, segundo o princípio contábil da competência, as despesas devem ser reconhecidas com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Com efeito, tanto as receitas de royalties (dissimuladamente incluídas no preço dos “concentrados”) quanto as despesas com publicidade e propaganda que visam à promoção institucional da Coca-Cola e das suas marcas de bebidas têm sido reconhecidas pela mesma entidade: a RECOFARMA.
- Enfim, tudo permite afirmar que as despesas com publicidade e propaganda ora identificadas como Parte “C” estão diretamente relacionadas com as receitas de royalties que se quer valorar.
- Daí se tira o seguinte critério de arbitramento (art. 148 do CTN): Receitas de royalties = Despesas com publicidade e propaganda da RECOFARMA, exceto contribuições financeiras para os programas de marketing dos fabricantes.

Tabela 9 – Valoração dos <i>royalties</i>		AC 2017	AC 2018
Despesas da RECOFARMA com publicidade e propaganda ¹²⁹		2.457.950.813,08	2.707.082.274,04
(-) Contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) ¹³⁰		1.558.300.979,16	1.731.381.858,92
(=) Despesas de promoção institucional da Coca-Cola e suas marcas		899.649.833,92	975.700.415,12
(=) Receitas de <i>royalties</i> arbitradas pela fiscalização			

- Isso posto, na Tabela 9 acima, faz-se a demonstração do arbitramento das receitas de royalties para os ACs 2017 e 2018.
- Para o AC 2017, o valor corresponde ao mapeado para a conta de resultado “3.01.01.07.01.20 - (-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio)” do plano de contas referencial da ECF (vide registro L300 -demonstração do resultado

líquido do período fiscal). No AC 2018, a fiscalizada deixou de incluir o valor das suas contribuições financeiras para programas de marketing dos fabricantes (previstas na cláusula 7ª do “Contrato de Fabricação”) dentre as despesas de publicidade e propaganda. Registre-se que, até então, tais contribuições vinham sendo mapeadas para a conta “3.01.01.07.01.20 - (-) Propaganda, Publicidade e Patrocínio)” do plano de contas referencial da ECF, mas em 2018 foram indevidamente computadas na rubrica “(-) Vendas Canceladas e Devoluções de Vendas”. Consequentemente, no AC 2018, ao invés de R\$ 975.700.415,12 (como consta na ECF), o valor total das despesas de publicidade e propaganda foi de R\$ 2.707.082.274,04 (= R\$ 975.700.415,12 + R\$ 1.731.381.858,92).

- Note-se que o critério de valoração dos royalties adotado é deveras conservador, pois conduz à conclusão de que a fiscalizada (e sua controladora) não teriam auferido lucro com o licenciamento de uso das marcas concedido aos fabricantes (receitas de royalties e despesas de promoção das marcas estariam em patamares equivalentes). Fato esse que, fácil presumir, não representa a realidade de um negócio tão lucrativo quanto é a exploração das marcas Coca-Cola.
- Apenas para fim de comparação, os royalties assim definidos representam um percentual do valor dos “concentrados” muito inferior ao que atribuiu o fisco espanhol. Conforme mencionado no tópico 5.2 deste Termo de Verificação, lá se concluiu que até 61,17% do preço do “concentrado” seriam royalties pela licença de uso da marca. Já no presente caso, os royalties, tal como arbitrados, correspondem a apenas 16,15% da receita da venda de produtos de fabricação própria da RECOFARMA no mercado interno.
- Outro parâmetro a confirmar que o critério de valoração dos royalties é bastante razoável para a fiscalizada vem da comparação com o que a COCA-COLA INDÚSTRIAS repassou a THE COCA-COLA COMPANY. Nesse caso, os royalties representam 57,33% do valor pago à matriz americana no mesmo período a título de dividendos¹³². Como visto no tópico 5.1 deste Termo de Verificação, ao mesmo tempo que no Brasil essas remessas são declaradas como lucros, lá nos Estados Unidos (ao menos uma parte, senão toda) recebem o tratamento de royalties (o quanto exatamente não foi esclarecido à fiscalização).

REDUÇÃO INDEVIDA DO IRPJ

- Nos períodos de apuração em análise, a RECOFARMA valeu-se da redução de 75% do IRPJ e adicionais calculados com base no lucro da exploração, relativo a projeto de modernização total do empreendimento na área da atuação da SUDAM. Trata-se de incentivo fiscal previsto no art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012, então vigente.

- O Decreto nº 4.212/2002 definiu quais seriam os setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, conforme previsão do caput do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, bem como regulamentou a forma de reconhecimento do benefício.
- O Decreto nº 6.539/2008, com a redação dada pelo Decreto nº 6.674/2008, estabeleceu critérios para o enquadramento de projeto de instalação, de diversificação ou modernização total, e de ampliação ou modernização parcial de empreendimento, para efeito de redução do imposto sobre a renda e adicional, calculados com base no lucro da exploração.
- Por conta desse benefício, nos ACs 2017 e 2018, a RECOFARMA reduziu o IRPJ a pagar em R\$ 628.636.536,37. O procedimento fiscal revelou as seguintes irregularidades: a) determinação incorreta da parcela do lucro da exploração beneficiada com a redução de 75%, haja vista terem sido incluídas receitas de atividades NÃO incentivadas em seu cálculo; b) prática de atos que, em tese, configuram crimes contra ordem tributária, cuja materialidade está relacionada ao planejamento tributário abusivo do Sistema Coca-Cola; e c) não reconhecimento do direito pela autoridade competente.
- Observação importante está na forma com que as irregularidades estão relacionadas entre si. Na hipótese de alguma ser considerada improcedente, pode haver outra infração que, de forma subsidiária, invalida o benefício, no todo ou em parte. A distinção também tem relevo para graduação das penalidades aplicadas (tema tratado no tópico 10).

Primeira irregularidade: atividades NÃO incentivadas

- Um dos requisitos para fruição do benefício (mas não o único) consiste na existência de laudo expedido pelo então denominado Ministério da Integração Nacional. Trata-se de documento obrigatório para reconhecimento do direito à redução do IRPJ (Medida Provisória nº 2.199-14/2001, art. 1º, §§ 1º, 2º e 8º; e Decreto nº 4.212/2002, art. 3º).
- No caso da RECOFARMA, o pretendido direito à redução do IRPJ está delineado no Laudo Constitutivo nº 030/2016 (fl. 1.598), expedido pela SUDAM. Dentre os empreendimentos eleitos pelo legislador como prioritários para o desenvolvimento regional, o benefício concedido à RECOFARMA estaria enquadrado no art. 2º, inciso VI, alínea “h”, do Decreto nº 4.212/2002. Portanto, vincular-se-ia ao setor de indústria de transformação, no grupo “alimentos e bebidas”.
- Por se tratar de isenção de imposto, ainda que parcial, a análise da sua abrangência necessariamente se faz levando em conta a exegese do art. 111, II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual é incabível estender ou ampliar o incentivo à situação que não se enquadre no texto expresso da lei. Dessa forma, a atividade incentivada da RECOFARMA estaria exclusivamente relacionada à indústria da transformação. E somente em relação a essa faria

jus à redução do IRPJ. A Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) apresenta notas explicativas que permitem definir indústria da transformação.

- Desnecessário colacionar outras referências para conceituar “indústria da transformação”. Por tudo que consta do processo, e em especial o tópico 4 deste Termo de Verificação, pode-se identificar a indevida (e até abusiva) extensão que a fiscalizada pretendeu para o incentivo fiscal em tela.
- 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 arts. 557, § 1º, 559 e 560 do RIR/1999 (art. 636, § 1º, do RIR/2018) e o art. 62, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 267/2002.
- Na mesma linha se tem a Norma Brasileira de Contabilidade TG 30 – Receitas, de observância obrigatória, cujos itens 1 e 13 determinam que o reconhecimento de diferentes componentes da receita de uma única transação (p. ex.: venda de bens e royalties) sejam separadamente identificados na contabilidade, de forma a refletir a essência econômica da transação.
- As disposições normativas supracitadas, que impõem à fiscalizada o dever de destacar a parte das receitas não incentivadas, não têm sido cumpridas. Deliberadamente utiliza-se o artifício de majorar a receita da venda dos “concentrados” com dois elementos que indubitavelmente não cabem no conceito da atividade incentivada (indústria da transformação), tampouco são prioritárias para o desenvolvimento regional da Amazônia, quais sejam: (i) os royalties decorrentes do licenciamento das marcas do portfólio Coca-Cola; e (ii) as receitas contabilizadas pela RECOFARMA e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”).
- Assim, a questão seguinte a ser enfrentada neste procedimento fiscal é o impacto que essas duas parcelas indevidamente incluídas entre as receitas das atividades incentivadas ocasionam no valor do IRPJ reduzido. Como ponto de partida, na Tabela 10 apresenta-se a decomposição da receita supostamente incentivada, de forma que a soma coincida com o valor originalmente considerado pela fiscalizada no registro N600 (demonstração do lucro da exploração) das ECFs.

Tabela 10 - Decomposição da receita supostamente incentivada (em R\$)

	AC 2017		AC 2018	
(+) <i>Royalties</i> pelo licenciamento das marcas (vide Tabela 9).	899.649.833,92	17,73%	975.700.415,12	17,47%
(+) Adicional do preço dos “concentrados” posteriormente restituído aos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) ¹³⁰ .	1.558.300.979,16	30,71%	1.731.381.858,92	31,00%
(+) Venda dos “concentrados” (por dedução das parcelas acima)	2.616.164.621,67	51,56%	2.877.854.813,84	51,53%
(=) Receita supostamente incentivada, conforme informado pela fiscalizada no registro N600 da ECF ¹³⁴ .	5.074.115.434,75	100%	5.584.937.087,88	100%

- O cuidado se deve à metodologia de cálculo da redução do IRPJ, a qual leva em conta a proporção da “receita líquida da atividade incentivada” em relação à “receita líquida total” da empresa. Esse quociente é aplicado ao “lucro da exploração”, do que se obtém a parcela do lucro beneficiada com a redução do IRPJ. Então, nas situações em que é preciso discriminar as atividades indevidamente incluídas dentre as incentivadas (como é o caso), há relação de proporcionalidade direta entre a receita líquida de cada uma das atividades e o valor do IRPJ reduzido.

Tabela 11 - Valor do IRPJ reduzido no AC 2017 por tipo de atividade pretensamente incentivada

Atividade	Participação (vide Tabela 10)	Valor da redução do IRPJ (em R\$)
<i>Royalties</i> pelo licenciamento das marcas.	17,73%	55.968.463,81
Adicional do preço dos “concentrados” posteriormente restituído aos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”).	30,71%	96.944.064,98
Venda dos “concentrados”.	51,56%	162.755.229,24
TOTAL (conforme registros N610 e N630 da ECF)	100%	315.667.758,03

Tabela 12 - Valor do IRPJ reduzido no AC 2018 por tipo de atividade pretensamente incentivada

Atividade	Participação (vide Tabela 10)	Valor da redução do IRPJ (em R\$)
<i>Royalties</i> pelo licenciamento das marcas.	17,47%	54.676.312,76
Adicional do preço dos “concentrados” posteriormente restituído aos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”).	31,00%	97.023.199,49
Venda dos “concentrados”.	51,53%	161.269.266,09
TOTAL (conforme registros N610 e N630 da ECF)	100%	312.968.778,34

- Isso posto, nas Tabelas 11 e 12 acima decompõe-se o valor do IRPJ reduzido, em cada anocalendarário, por tipo de atividade, observada a proporcionalidade calculada na Tabela 10. O valor total da redução do IRPJ originalmente adotado pela fiscalizada é aquele informado nos registros N610 (cálculo da isenção e redução do imposto sobre o lucro real) e N630 (apuração do IRPJ com base no lucro real) das ECFs, qual seja: R\$ 315.667.758,03 no AC 2017; e R\$ 312.968.778,34 no AC 2018.
- Feita a discriminação, é possível concluir que a parte da redução do IRPJ glosada pela fiscalização em razão da inclusão de atividades não incentivadas no seu cálculo tem os valores mostrados na Tabela 13.

Tabela 13 - Redução do IRPJ glosada pela fiscalização - atividades NÃO incentivadas (em R\$)

Atividade NÃO incentivada	AC 2017 (vide Tabela 11)	AC 2018 (vide Tabela 12)
<i>Royalties</i> pelo licenciamento das marcas.	55.968.463,81	54.676.312,76
Adicional do preço dos “concentrados” posteriormente restituído aos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”).	96.944.064,98	97.023.199,49
TOTAL	152.912.528,79	151.699.512,25

- Reitere-se que a infração aqui abordada não implica atribuir receita adicional à RECOFARMA, mas apenas realocar parte desta. Utilizando a terminologia do registro N600 das ECFs (demonstração do lucro da exploração), parte da “receita líquida da atividade com redução de 75%” foi reenquadrada como “receita líquida das demais atividades”. Com efeito, nos demonstrativos apresentados nas Tabelas 14 e 15, pode-se notar que o valor “total da receita líquida” permanece inalterado em cada ano; porém, após a realocação das receitas não incentivadas (royalties e contribuições financeiras), a proporção da receita da atividade incentivada em relação à receita total cai: de 99,22% para 51,16% em 2017; e de 99,76% para 51,40% em 2018. Consequentemente, também é menor a fração do lucro da exploração beneficiada com a redução do imposto.

Tabela 14 – Recálculo da redução do IRPJ no AC 2017 Realocação das atividades NÃO incentivadas (em R\$)		ANTES DA FISCALIZAÇÃO ¹³⁵	DEPOIS DA FISCALIZAÇÃO
Receita líquida da atividade com redução de 75%	[A]	5.074.115.434,75	2.616.164.621,67 ¹³⁶
Receita líquida das demais atividades	[B]	39.845.283,18	2.497.796.096,26 ¹³⁷
Total da receita líquida	[C] = [A] + [B]	5.113.960.717,93	5.113.960.717,93
Relação receita incentivada / receita total	[D] = [A] ÷ [C]	99,22%	51,16%
Lucro da exploração ¹³⁴	[E]	1.696.845.337,21	1.696.845.337,21
Lucro da exploração da atividade com redução	[F] = [E] x [D]	1.683.624.413,80	868.060.390,86
Imposto	[G] = 15% x [F]	252.543.662,07	130.209.058,63
Adicional	[H] ¹³⁸	168.346.681,97	86.797.913,69
Total	[I] = [G] + [H]	420.890.344,04	217.006.972,32
REDUÇÃO	[J] = 75% x [I]	315.667.758,03	162.755.229,24
REDUÇÃO INDEVIDA (diferença entre as colunas ANTES e DEPOIS da fiscalização)		152.912.528,79	

Tabela 15 – Recálculo da redução do IRPJ no AC 2018 Realocação das atividades NÃO incentivadas (em R\$)		ANTES DA FISCALIZAÇÃO ¹³⁵	DEPOIS DA FISCALIZAÇÃO
Receita líquida da atividade com redução de 75%	[A]	5.584.937.087,88	2.877.854.813,84 ¹³⁶
Receita líquida das demais atividades	[B]	13.639.627,14	2.720.721.901,18 ¹³⁹
Total da receita líquida	[C] = [A] + [B]	5.598.576.715,02	5.598.576.715,02
Relação receita incentivada / receita total	[D] = [A] ÷ [C]	99,76%	51,40%
Lucro da exploração ¹³⁴	[E]	1.673.299.854,02	1.673.299.854,02
Lucro da exploração da atividade com redução	[F] = [E] x [D]	1.669.223.248,97	860.131.830,82
Imposto	[G] = 15% x [F]	250.383.487,35	129.019.774,62
Adicional	[H] ¹³⁸	166.908.217,12	86.005.913,49
Total	[I] = [G] + [H]	417.291.704,47	215.025.688,12
REDUÇÃO	[J] = 75% x [I]	312.968.778,34	161.269.266,09
REDUÇÃO INDEVIDA (diferença entre as colunas ANTES e DEPOIS da fiscalização)		151.699.512,25	

- No procedimento fiscal anterior, a glosa da redução do IRPJ na parte tocante às contribuições financeiras para programas de marketing dos fabricantes (ou “incentivos de vendas”) foi contestada pela fiscalizada sob o argumento de que o artifício não teria resultado em qualquer “vantagem” tributária. Veja-se, por exemplo, os excertos de petição atravessada pela RECOFARMA em 05/12/2019, destacados na Figura 41.

- A lógica desenvolvida pela RECOFARMA é que essa parcela da receita não deveria ser realocada, mas simplesmente excluída da apuração. No “cenário” proposto pela defesa, as contribuições financeiras seriam deduzidas tanto da receita incentivada quanto da receita total, do que resultaria quase nenhum impacto no valor do IRPJ reduzido.
- Trata-se, pois, de mais um raciocínio insidioso.
- A uma, porque a defesa tenta fazer passar despercebido o fato de que o acréscimo no preço dos “concentrados” posteriormente restituído a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) resultou em cerca de R\$ 1,45 bilhão em créditos fictos de IPI adicionais para os fabricantes licenciados do Sistema Coca-Cola (a respeito, vide tópico 4.6.3 deste Termo de Verificação). Portanto, o efeito tributário do artifício não se resume ao alargamento da parcela do lucro da exploração beneficiada com a redução do IRPJ141; mais do que isso, o acréscimo dos preços dos “concentrados” propiciou vultosos créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes.
- O demonstrativo a seguir visa elucidar o impacto das contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) sobre o cálculo da redução do IRPJ. Os valores se aproximam à situação real verificada nos ACs 2014 a 2018, mas já realocada a parcela de receita não incentivada relacionada aos royalties. Sem o subterfúgio de aumentar os preços com as ditas contribuições financeiras, a RECOFARMA teria uma receita líquida total de R\$ 18,624 bilhões, sendo R\$ 13,523 bilhões atribuíveis à receita da atividade incentivada; portanto, 72,68% ($= R\$ 13,523 \text{ bilhões} / R\$ 18,624 \text{ bilhões}$). No referido período (ACs 2014 a 2018), o lucro da exploração totalizou R\$ 6,888 bilhões. Tomando esses parâmetros, a parcela do lucro da exploração sobre a qual se aplica o benefício seria R\$ 5,006 bilhões ($= 72,68\% \text{ de } R\$ 6,888 \text{ bilhões}$) e a redução do IRPJ teria o valor de R\$ 939 milhões ($= 75\% \times 25\% \times R\$ 5,006 \text{ bilhões}$).
- Adote-se agora um aumento artificioso da receita de R\$ 8,040 bilhões, integralmente atribuído à receita incentivada (tal como no caso concreto). A receita da atividade incentivada passa para R\$ 21,563 bilhões ($= R\$ 13,523 \text{ bilhões} + R\$ 8,040 \text{ bilhões}$) e a receita total para R\$ 26,664 bilhões ($= R\$ 18,624 \text{ bilhões} + R\$ 8,040 \text{ bilhões}$). O valor do lucro da exploração permanece o mesmo, pois, paralelamente ao reconhecimento da receita adicional de R\$ 8,040 bilhões, a fiscalizada deduz uma despesa de igual valor a título de contribuições financeiras para programas de marketing dos fabricantes (receita = despesa). Porém, como a proporção entre receita incentivada e receita total se eleva para 80,87% ($= R\$ 21,563 \text{ bilhões} / R\$ 26,664 \text{ bilhões}$), a parcela do lucro da exploração sobre a qual se aplica o benefício passa a ser R\$ 5,570 bilhões ($= 80,87\% \text{ de } R\$ 6,888 \text{ bilhões}$). Consequentemente, a redução do imposto chega a R\$ 1,044 bilhão ($= 75\% \times$

25% x R\$ 5,570 bilhões), gerando um “ganho extra” (uma redução maior do IRPJ) de R\$ 105 milhões (= R\$ 1,044 bilhão – R\$ 939 milhões) em relação à situação inicial, antes de implementado o subterfúgio (e ainda sem considerar a outra parcela de receita não incentivada, os royalties).

- A duas, porque o art. 419 do Código de Processo Civil estabelece que a escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor (por exemplo: “ganhos” indiretos da ordem de 166 milhões obtidos pela RECOFARMA entre 2014 e 2018¹⁴², geração de créditos fictos de IPI adicionais para seus licenciados) e outros lhe são contrários (ou seja, a requalificação de parte das receitas), ambos serão considerados em conjunto, como unidade.
- Não fosse por isso, ainda há elementos que permitem afirmar a existência de um ajuste doloso em torno das referidas contribuições financeiras (ou “incentivos de vendas”). No decorrer do procedimento fiscal anterior foi recebida representação oriunda da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS (fl. 1.240), 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/RS¹⁴³, 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”.
- Os documentos que acompanham a referida representação fazem também menção a outros fatos, pessoas e empresas que não são do escopo deste procedimento fiscal. Em razão do sigilo legal que se impõe, estão sendo trazidos aos autos deste processo administrativo tão somente documentos que dizem respeito às transações realizadas entre RECOFARMA e CVI REFRIGERANTES LTDA, fabricante licenciado do Sistema Coca-Cola estabelecido em Santa Maria/RS. 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 “Encontro de Contas CVI x CCIL”, ora juntado às fls. 1.243 a 1.255, 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 no período de março/2002 a maio/2014. Relata o denunciante (fl. 1.243):

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 contribuições financeiras realizadas pela RECOFARMA entre maio/2013 e abril/2014 (fls. 1.244 a 1.255). Com razão, pois as informações foram cotejadas com a escrituração comercial da fiscalizada daquele período, vindo a se confirmar os números repassados pelo denunciante. Tal análise integra o Anexo VI do Verificação que instrui o processo nº 10980.724073/2018-95 (fls. 256 a 262 daqueles autos).
- A fim de prestar mais esclarecimentos, Júnior Cleber Altermann compareceu à DRF Santa Maria em 1º/11/2017, quando se colheu novo Termo de Depoimento, acostado às fls. 1.257 a 1.260, 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.

- Do exposto, fica patente o ajuste doloso (conluio) existente no âmbito do Sistema Coca-Cola. Por meio desse vai e vem de valores (R\$ 8,040 bilhões entre 2014 e 2018), tanto a RECOFARMA quanto os fabricantes locupletaram-se, de forma premeditada e imerecida, de incentivos fiscais cuja finalidade seria o desenvolvimento regional da Amazônia.

Segunda irregularidade: prática de atos que, em tese, configuram crimes contra ordem tributária

- Uma outra parcela da receita auferida pela fiscalizada, efetivamente relacionada com a venda dos “concentrados”, poderia ser beneficiada com o incentivo.
- Contudo, o art. 59 da Lei nº 9.069/1995 determina a perda dos incentivos de redução ou isenção previstos na legislação tributária caso o beneficiário pratique atos que configurem crimes contra a ordem tributária.
- Com efeito, no âmbito deste procedimento fiscal, além da constituição do crédito tributário, foi formalizada representação fiscal para fins penais (processo nº 10980.725570/2020-25) por se ter verificado a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crimes contra ordem tributária definidos no art. 1º, incisos I, II e III, da Lei nº 8.137/1990 (Portaria RFB nº 1.750/2018). Houve redução ilícita do IRPJ, PIS/Pasep e COFINS devidos mediante as seguintes condutas expostas nos itens seguintes.
- a) Fraude à fiscalização tributária mediante o planejamento tributário abusivo do Sistema Coca-Cola, materializada com a inserção de elementos inexatos nas ECFs e EFDContribuições transmitidas pela RECOFARMA ao Sistema Público de Escrituração Digital.
- b) Falsas declarações prestadas à autoridade fazendária durante o procedimento fiscal no tocante à natureza das receitas obtidas pela RECOFARMA, a exemplo da dissimulação dos royalties e da inclusão de atividades não incentivadas no cálculo da redução do IRPJ. Inclusive, foi apresentada uma “justificativa” inverossímil para a suposta inexistência dos

royalties – de que a relação mantida com os fabricantes licenciados seria “essencialmente um contrato de distribuição” – a qual foi devidamente refutada no tópico 4.5 deste Termo de Verificação.

- c) Falsificação das notas fiscais eletrônicas emitidas pela RECOFARMA nas operações de venda dos “concentrados”, as quais foram utilizadas pelos fabricantes licenciados do Sistema Coca-Cola com pleno conhecimento dessa circunstância. O falseamento (ideológico) consistiu em atribuir preços artificialmente sobrevalorizados aos “concentrados” com a finalidade de obterem as “vantagens” fiscais relatadas no tópico 4.6 deste Termo de Verificação, dentre as quais destaca-se a obtenção de créditos fictos de IPI adicionais, porém indevidos.
- Ad cautelam, é importante consignar que a perda do benefício em razão da prática de atos que configuram crimes contra a ordem tributária independe da existência de sentença condenatória transitado em julgado. Cogitar dessa hipótese significaria admitir um argumento circular: a constituição do crédito dependeria da condenação e vice-versa (como sabido, o esgotamento da via administrativa é condição para a ação penal nos crimes contra a ordem tributária – Súmula Vinculante STF nº 24).
- Inclusive, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já analisou a questão por diversas oportunidades e pacificou o entendimento de que a aplicação do art. 59 da Lei nº 9.069/1995 não exige a sentença transitada em julgado. Cite-se, como exemplo, os Acórdãos nos CSRF/02-02.995, 9303-003.855, 9303-005.426, 9303-005.511 e 9303-007.940.
- Procede-se, então, à constituição do respectivo crédito tributário, sem prejuízo de que a fiscalizada exerça seu direito de defesa segundo as normas do processo administrativo fiscal. A redução do IRPJ glosada em razão da práticas de atos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária tem os valores discriminados na Tabela 16.

Tabela 16 - Redução do IRPJ glosada pela fiscalização (em R\$)
Práticas de atos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária

Atividade	AC 2017 (vide Tabela 11)	AC 2018 (vide Tabela 12)
Venda dos “concentrados”.	162.755.229,24	161.269.266,09

- Como a irregularidade em tela está vinculada ao planejamento tributário abusivo do Sistema Coca-Cola, o qual compreende dois ilícitos distintos (dissimulação dos royalties e sobrevalorização artificial dos “concentrados” por meio das contribuições financeiras para programas de marketing), deve-se esclarecer que uma ou outra dessas práticas é causa necessária, mas suficiente, para a perda da totalidade do benefício usufruído pela fiscalizada com base no Laudo Constitutivo nº 030/2016.
- Isso posto, na eventualidade de não ser ratificada a glosa da redução do IRPJ para apenas uma das atividades NÃO incentivadas (royalties ou contribuições

financeiras), em relação à outra, a perda do benefício pela prática de crime contra ordem tributária deve ser considerado de forma subsidiária. Nesse caso, os valores estão discriminados na Tabela 13.

Terceira irregularidade: não reconhecimento do direito pela autoridade competente

- Além de definir os setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional potencialmente aptos a usufruírem a redução do IRPJ, o Decreto nº 4.212/2002 também regulamentou a forma de reconhecimento do benefício.
- O art. 3º do Decreto nº 4.212/2002 traz a determinação inequívoca de que o reconhecimento do direito compete à unidade da Secretaria da Receita Federal que jurisdiciona a pessoa jurídica. E não poderia ser diferente. Tratando-se de isenção não concedida em caráter geral, o art. 179, caput, do Código Tributário Nacional condiciona seu usufruto à análise da autoridade administrativa, a fim de que o interessado comprove as condições e requisitos previstos em lei.
- Sabe-se que a RECOFARMA vinha usufruindo da redução do IRPJ desde, pelo menos, o ano-calendário 2007. Naquela época, o direito havia sido reconhecido por meio do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 51/2007, publicado no Diário Oficial da União de 09/04/2007 (fl. 1.596). O prazo original do benefício foi de 10 (dez) anos, a partir do ano-calendário 2007. Portanto, vigente até o ano-calendário 2016.
- Em setembro/2016, a RECOFARMA ingressou com um novo pedido de redução do IRPJ (fl. 1.597).
- Como o reconhecimento do direito é de competência da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil a que se encontra jurisdicionado o interessado (art. 3º do Decreto nº 4.212/2002), o pedido foi dirigido à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus, sendo autuado no processo nº 18365.721747/2016-05. O requerimento foi instruído com o já mencionado Laudo Constitutivo nº 030/2016 (fl. 1.598).
- Efetivada a análise, o pedido de reconhecimento do direito à redução do imposto não foi admitido pela DRF Manaus – Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019 (fls. 1.599 a 1.605).
- Com efeito, no registro X280 (Atividades Incentivadas – PJ em Geral) das ECFs dos ACs 2017 e 2018, a fiscalizada limitou-se a informar o Laudo Constitutivo nº 030/2016. A omissão da RECOFARMA quanto à necessária identificação do Ato Concessório de reconhecimento do direito à redução do IRPJ está aliada ao fato de que este não existe, pois o pedido sequer foi admitido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona a fiscalizada.

- A RECOFARMA foi cientificada do Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019 em 1º/02/2019, contra o qual ingressou com “pedido de reconsideração cumulado com manifestação de inconformidade” em 13/02/2019. A Informação Fiscal SEORT/DRF/ MNS nº 0147/2019 (fls. 1.606 a 1.613) cuidou de analisar o pedido de reconsideração com fundamento nos arts. 56 a 65 da Lei nº 9.784/1999, do que resultou o Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 175/2019 (fl. 1.614).

- A RECOFARMA foi cientificada da negativa ao pedido de reconsideração em 10/04/2019 e, ato contínuo, ingressou com pedido de prosseguimento do feito nos seguintes termos:

5. [...] No dia 08.04.2019, a chefia da SEORT prolatou o despacho decisório no qual não reconsiderou a decisão, determinando o encaminhamento dos autos de volta à autoridade superior para julgamento final do Pedido de Reconsideração, nos termos do art. 56, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

6. Ocorre que, até a presente data, o processo remanesce na SEORT, o que causa na Requerente justo receio de sofrer prejuízos de incerta reparação ante a inexistência do efeito suspensivo no presente processo administrativo.

7. Cabe ressaltar que o receio aqui manifestado deve-se à evidente importância econômica do benefício fiscal ora debatido, assim como à já esgotada expectativa inicial de duração do processo. Isso porque, não fosse o retorno dos autos à SEORT em 26.03.2019, os prazos dos arts. 56, § 1º, e 59, § 1º, já teriam se esgotado, com a prolação da decisão final. Faz-se urgente, deste modo, a remessa dos autos ao Delegado da Delegacia da Receita Federal de Manaus/AM para apreciação final do pedido, ocasião em que espera a Requerente a revisão do ato impugnado ou, ao menos, a remessa do processo à competente Delegacia da Receita Federal de Julgamento para a análise do feito segundo o rito da manifestação de inconformidade.

8. Ao exposto, requer-se a urgente remessa dos autos ao competente Delegado da Delegacia da Receita Federal de Manaus/AM para apreciação do feito, conforme determina o art. 56, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

- Como citado pela própria requerente (ora fiscalizada) no item 6 supra, não há manifestação da autoridade recorrida no sentido de conferir efeito suspensivo à decisão, aplicando-se então o disposto no art. 61 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.
- Quanto ao mérito, vale destacar que o Laudo Constitutivo emitido pela SUDAM, ainda que necessário, não satisfaz, por si só, os requisitos para gozo do benefício. Tanto é assim que o parecer da DRF Manaus, ao denegar o pedido formulado pela fiscalizada, identificou irregularidades impeditivas.

- Quando denegado o pedido, o § 6º do art. 3º do Decreto nº 4.212/2002, bem como a Instrução Normativa SRF nº 267/2002, art. 60, § 6º, excetuam da cobrança as parcelas correspondentes às reduções do IRPJ feitas durante o período em que a interessada estivesse em “pleno gozo da redução”, assim entendido apenas o interregno iniciado cento e vinte dias após a apresentação do requerimento (caso não analisado nesse prazo, considera-se a interessada automaticamente no gozo do benefício) e cujo termo final se dá com a decisão irrecorrível. Todavia, vale ressaltar que a decisão inaugural (Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019 – fls. 1.599 a 1.605) é clara ao indicar que o pedido de reconhecimento do direito à redução do imposto não foi admitido. Portanto, à luz do disposto no art. 60, §§ 7º e 8º, da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, não fluiu o prazo de concessão automática do benefício.
- Por todo o exposto, o não reconhecimento do pedido pela autoridade competente implica a perda da totalidade do benefício usufruído pela fiscalizada com base no Laudo Constitutivo nº 030/2016, devendo esta infração ser considerada autônoma e subsidiariamente (ou seja, na eventualidade da improcedência) às irregularidades abordadas nos tópicos 7.1 e 7.2 deste Termo de Verificação.

PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES SOBRE OS ROYALTIES

- Por se tratar de exigências de crédito tributário formalizadas com base nos mesmos elementos de prova, estão sendo reunidas no presente processo administrativo, consoante o art. 2º, I, da Portaria RFB nº 1.688/2016.
- Por outro lado, o PIS/Pasep e a COFINS incidentes sobre a receita auferida pela fiscalizada com a venda de kits de componentes para elaboração de refrigerantes são objeto do processo administrativo distinto, protocolizado sob o nº 10980.724516/2020-62, pois naquele caso as exigências de crédito tributário têm fundamentação distinta (classificação fiscal).
- Isso posto, reafirma-se, de plano, tudo que consta deste Termo de Verificação acerca de a RECOFARMA ter auferido dissimuladamente receitas de royalties em razão da licença concedida aos fabricantes para o uso das marcas do portfólio da Coca-Cola no Brasil.

Alíquotas de PIS/Pasep e COFINS aplicáveis sobre os royalties

- A fiscalizada é pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus tributada pelo lucro real. Sendo assim, está sujeita ao regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, aplicando-se, regra geral, as alíquotas diferenciadas das contribuições previstas no art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833/2003, ambos incluídos pela Lei nº 10.996/2004.
- As alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da COFINS aplicam-se tão somente à receita decorrente da venda de produção própria. Os royalties, no entanto,

são rendimentos de espécie distinta, pois não configuram pagamento pela venda de bens. De acordo com o art. 22, alínea “c”, da Lei nº 4.506/1964, são classificados como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos de marcas de indústria e comércio.

- Cabe ainda citar o entendimento exarado pela administração tributária por meio da Solução de Consulta nº 431 - Cosit, de 13 de setembro de 2017. Não obstante sua ementa se referir a rendimentos oriundos do exterior, a conclusão é de que os royalties não configuram receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, fato esse que independe de onde provêm (se do mercado interno ou do exterior).
- Como os royalties não são receitas decorrentes da venda de produção própria da fiscalizada, não incidem as alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da COFINS a que se referem o § 4º do art. 2º da Lei nº 10.637/2002 e o § 5º do art. 2º da Lei nº 10.833/2003; mas sim as alíquotas ordinárias – de 1,65% e 7,6%, respectivamente – previstas no caput do art. 2º dos mesmos diplomas. Base de cálculo $\square$ No que concerne à valoração dos royalties para fins de incidência do PIS/Pasep da COFINS, aplicam-se o fundamento legal (art. 148 do CTN) e o critério de arbitramento descritos no tópico 6.4 deste Termo de Verificação.
- Ou seja, as receitas de royalties estão sendo arbitradas pela fiscalização no valor equivalente ao que se designou Parte “C” das despesas de propaganda e publicidade da RECOFARMA. Ressalve-se, no entanto, que o PIS/Pasep e a COFINS têm incidência mensal.
- Tendo em vista o critério de arbitramento dos royalties ter conduzido a diferença negativa para o mês de janeiro/2017, essa foi compensada nos períodos de apuração subsequentes à luz do disposto no art. 22, § 2º, do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS/Pasep e da COFINS).

Inexistência de créditos a serem descontados de ofício

- Sob o regime não-cumulativo, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 permitem que, sob determinadas circunstâncias, a pessoa jurídica desconte créditos na apuração das bases de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS. Dentre as várias hipóteses de creditamento previstas, a única que requer análise mais detida no caso que se cuida é a prevista no inciso II do caput do art. 3º das referidas Leis.
- O desconto de créditos na apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS está constricto às hipóteses previstas em lei e, no que ora interessa, só pode ocorrer o creditamento do valor de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Ocorre que, como visto anteriormente, no tópico 8.1 deste Termo de Verificação, os royalties têm natureza jurídica própria, definida no art. 22 da Lei nº 4.506/1964, e não se configuram receita

de prestação de serviços ou de venda de bens ou produtos. A respeito, invoca-se fundamentação adotada pela administração tributária na Solução de Consulta nº 431 - Cosit, de 13 de setembro de 2017.

- Então, por absoluta falta de previsão legal, não há que se falar em desconto de créditos na apuração do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre royalties auferidos por pessoa jurídica, haja vista sua natureza jurídica distinta, que não se configura receita de prestação de serviços ou de venda de bens ou produtos.
- Despicienda, portanto, a verificação das demais condicionantes do creditamento previstas nos §§ 2º e 3º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

SALDOS NEGATIVOS DE IRPJ

- Os saldos negativos de IRPJ apurados pela RECOFARMA nos ACs 2017 e 2018152, nos valores de R\$ 414.624,22 e R\$ 4.805.217,30, respectivamente, foram deduzidos de ofício pela fiscalização. O detalhamento das deduções consta de campos específicos do Auto de Infração – fls. 6 e 8
- Porém, a fiscalização não efetuou qualquer verificação da pertinência dos saldos negativos de IRPJ, podendo esses serem submetidos à análise posterior.
- Em razão da compensação de ofício procedida nos termos acima, fica a fiscalizada cientificada de que o eventual registro de declaração de compensação tendo por objeto os saldos negativos acima referidos ensejará a aplicação da multa mencionada no art. 74 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017.

PENALIDADES APLICÁVEIS

Multa de ofício pelo recolhimento a menor do IRPJ apurado no encerramento dos anos-calendário e pela falta de recolhimento do PIS/Pasep e COFINS incidentes sobre os royalties

- Nos casos de lançamento de ofício, as multas estão previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Ordinariamente, aplica-se multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição se verificada falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata.
- A multa é qualificada (ou seja, seu percentual duplicado), nos casos de sonegação, fraude ou conluio, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996).
- A multa é agravada (ou seja, seu percentual aumentado de metade) caso o sujeito passivo deixe de atender, no prazo marcado, intimação para prestar

esclarecimentos, dentre outras hipóteses (art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996).

Qualificação da multa

- As condutas que ensejam a qualificação da multa (sonegação, fraude ou conluio) estão descritas nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.
- No caso sob análise, a multa deve ser qualificada para as infrações configuradas na falta de recolhimento do PIS/Pasep e COFINS incidentes sobre os royalties, bem como na inclusão de atividades NÃO incentivadas no cálculo da redução do IRPJ. Nesta, a providência abrange as duas parcelas destacadas no tópico 7.1 deste Termo de Verificação: (i) os royalties havidos pela exploração de marcas comerciais; e (ii) as receitas contabilizadas pela RECOFARMA e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”).
- 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. Essa formatação teve o nítido objetivo de se locupletar dos incentivos fiscais especificamente destinados à região amazônica para além do que a lei concede.
- O benefício de redução do IRPJ a que pretende fazer jus a fiscalizada limita-se às atividades estritamente relacionadas com a indústria da transformação. Como não há qualquer dúvida que rendimentos decorrentes do licenciamento 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 modus operandi também resultou na indevida aplicação da alíquota zero do PIS/Pasep e COFINS para os royalties, ao passo que receitas dessa natureza são tributadas às alíquotas de 1,65% e 7,6%.
- 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 pelos benefícios fiscais.
- 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 características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do IRPJ,

PIS/Pasep e COFINS devidos. 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 sobrepreço 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 4.6.3, 4.6.4 e 7.1 deste Termo de Verificação, onde se descreve, em detalhes, como foi operacionalizado o artifício e quais as “vantagens” tributárias adicionais que cada parte obtinha, sempre em prejuízo ao Erário.
- Nessa conduta, o intuito doloso fica evidente em pelo menos dois pontos.
- Primeiro, abuso de práticas comerciais que, a priori, pareceriam legítimas; porém, tiveram sua finalidade desviada a fim de dar aparência de legalidade ao mecanismo utilizado para aumentar os créditos fictos de IPI. Entre 2014 e 2018, as ditas contribuições financeiras para os programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) representaram 32,5% da receita líquida da RECOFARMA (em valores absolutos, R\$ 8,040 bilhões)⁸². Significa dizer que o preço atribuído aos “concentrados” foi majorado em cerca de 48% para depois ser restituído/creditado aos fabricantes. Ora, qual a razoabilidade em se pagar praticamente um terço da receita a título de “incentivo”? E por qual razão se ajustaria um preço 48% maior do “concentrado” para simplesmente fazer a devolução depois? Certamente, a motivação principal do “negócio” foi propiciar créditos fictos de IPI adicionais para o Sistema Coca-Cola (cerca de R\$ 1,45 bilhão em entre 2014 e 2018).
- Em segundo lugar, 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 compartilhar os incentivos fiscais e que pouco têm a ver, de fato, com campanhas de marketing (fls. 1.240 a 1.243 e fls. 1.257 a 1.259).
- Em vista disso, pode-se afirmar que os integrantes do Sistema Coca-Cola (RECOFARMA, COCA-COLA INDÚSTRIAS e fabricantes licenciados) dedicaram-se a um ajuste doloso visando modificar características essenciais da obrigação tributária principal (em especial, a base de cálculo dos 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.

Agravamento da multa

- Sabe-se que, nos Estados Unidos, THE COCA-COLA COMPANY tem reconhecido espontaneamente receitas de royalties oriundas do Brasil, as quais têm sido pagas pela COCACOLA INDÚSTRIAS. E mais: o fisco norte-americano considerou insuficiente os royalties informados pela Companhia e lhes acresceu US\$ 1,768 bilhão, valor esse oriundo especificamente do Brasil, resultando na autuação descrita no tópico 5.1 deste Termo de Verificação.
- Em direção diametralmente oposta, à administração tributária brasileira, a COCACOLA INDÚSTRIAS declara não ter realizado qualquer pagamento a título de royalties e que os valores repassados à matriz nos Estados Unidos, que totalizaram R\$ 9,118 bilhões entre 2014 e 2018¹⁰⁸, seriam exclusivamente distribuição de lucros.
- Tendo em vista a divergência acerca da natureza das remessas ao exterior (royalties x lucros), desde o procedimento anterior a fiscalização tem solicitado, sem sucesso, informações acerca do tratamento tributário adotado por 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.
- O mesmo se fez na presente ação fiscal, por meio do item 5.3 do TIF nº 5 dirigido à RECOFARMA (fls. 436/437) e do item INI.4 do Termo encaminhado à controladora direta da fiscalizada, a COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA (“CCIL”).
- Não obstante todas evidências em contrário, na resposta apresentada em 08/06/2020 (fls. 670 a 672), a CCIL reitera não ter pago royalties para THE COCA-COLA COMPANY. Além disso, continuou atuando de forma a não atender à intimação para prestar os esclarecimentos solicitados pela fiscalização.
- Resposta semelhante foi apresentada pela RECOFARMA em 10/09/2020 (fls. 444 a 446). Não há, porém, como aceitar a justificativa para a não apresentação das informações solicitadas pela fiscalização.
- A uma, porque THE COCA-COLA COMPANY, além de ser a controladora da COCA-COLA INDÚSTRIAS, é por esta legalmente representada no Brasil. Portanto, ao contrário do que se aduz, a matriz está longe de ser um ente estranho às relações comerciais e societárias sobre as quais se busca esclarecimentos.
- A duas, porque THE COCA-COLA COMPANY definitivamente não pode ser vista com um “terceiro”, como se não tivesse qualquer interesse no caso. É conveniente lembrar que a companhia norteamericana seria a beneficiária final dos “ganhos” obtidos com a omissão da informação (royalties auferidos dissimuladamente no Brasil). Trata-se de um típico caso de aplicação do princípio jurídico de que ninguém pode se beneficiar da própria torpeza. Então, ainda que se cogite da resistência oferecida pela matriz em

compartilhar as informações demandadas pelo fisco brasileiro, não se poderia aquiescer com a artimanha pois assim se estaria laborando no sentido de favorecer, ao fim e ao cabo, quem deliberadamente atuou nesse sentido.

- A três, por ser inverossímil que a CCIL, empresa remetente dos vultosos recursos ao exterior (R\$ 9,118 bilhões entre 2014 e 2018)¹⁰⁸, desconheça o tratamento dado aos valores no seu destino.
- E não se diga que o agir da fiscalizada e sua controladora direta (CCIL) estariam protegidos pela vedação constante no art. 19, § 2º, da Lei nº 3.470/1958, incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Isso porque o requisitado pela fiscalização abrange tão somente duas informações, ao passo que o referido dispositivo legal torna inaplicável o agravamento da multa apenas nos casos de: (i) desatendimento à intimação para apresentar documentos, cuja guarda não esteja sob a responsabilidade do sujeito passivo; ou (ii) impossibilidade material de cumprir a intimação.
- Outro ponto a destacar é que os recursos enviados ao exterior provêm indubitavelmente das atividades operacionalizadas pela RECOFARMA. Se houve remessa de royalties à matriz norteamericana, foi a fiscalizada quem os arrecadou junto aos fabricantes licenciados do Sistema Coca-Cola no Brasil. Ou seja, a RECOFARMA e a COCA-COLA INDÚSTRIAS não estão alheias às decisões corporativas que envolveram os pagamentos (seja de dividendos, como declarado no Brasil; seja de royalties, como reportado nos Estados Unidos).
- O tema é, evidentemente, sensível ao Sistema Coca-Cola, não apenas no Brasil, mas em vários outros países do mundo. Como visto no tópico 5 deste Termo de Verificação, há graves repercussões tributárias sendo identificadas pelos fiscos estrangeiros que contrariam os interesses da companhia norteamericana e seus fabricantes licenciados. Mas, enfim, sendo essa a postura adotada pela fiscalizada e suas controladoras direta e indireta, há consequência prevista na legislação tributária brasileira: o agravamento da multa.
- A partir da informação omitida, a fiscalização visava obter um parâmetro adicional para valoração dos royalties. Então, por cautela, diga-se que não procede o argumento contra o majoração da penalidade simplesmente em razão de se haver encontrado outros meios de prova ante o não atendimento satisfatório das intimações. Acatar tal justificativa significaria tornar inaplicável a medida: em qual hipótese se agravaria a multa se a própria constituição do crédito resultasse inviável?
- Destarte, a reiterada negativa em esclarecer o tratamento tributário adotado, nos Estados Unidos, quanto aos royalties provenientes do Brasil, implica o agravamento da multa para as infrações relacionadas, quais sejam:

(i) a indevida inclusão das receitas dessa natureza dentre as atividades incentivadas para fins de redução do IRPJ; e (ii) a falta de recolhimento do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre os royalties.

Multas isoladas pelo pagamento a menor das estimativas mensais de IRPJ

- A fiscalizada estava sujeita ao regime de tributação pelo lucro real. Optou pela apuração anual, ficando obrigada ao pagamento das estimativas mensais de IRPJ na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996. As estimativas mensais dos ACs 2017 e 2018, sem exceções, foram apuradas a partir de balanços de redução/suspensão.
- Tendo em vista a infração descrita no tópico 7 deste Termo de Verificação, a fiscalizada incorreu na falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ.
- O art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, determina a aplicação de multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor dos pagamentos das estimativas mensais que deixaram de ser efetuados, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.
- Quanto à possibilidade da aplicação das multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais concomitantemente à multa de ofício pela falta de pagamento do imposto devido ao final do período de apuração, tem se manifestado favoravelmente a Câmara Superior de Recursos Fiscais em julgados recentes.
- A alteração promovida pela Lei no 11.488/2007 acabou por derrogar o entendimento constante da Súmula CARF no 105157.
- A determinação das multas isoladas fez-se a partir da glosa da redução do IRPJ considerada pela fiscalizada no registro N620 (apurção do IRPJ mensal por estimativa) das ECFs.
- O demonstrativo é elaborado na Tabela 19 deste Termo de Verificação, observando-se que o valor originalmente informado pela fiscalizada na rubrica “(-) Isenção e Redução do Imposto” do registro N620 corresponde ao acumulado no ano. Portanto, a glosa procedida pela fiscalização em cada mês é dada pela diferença entre: (i) a redução do IRPJ apurada pela fiscalizada a partir do balanço de redução/suspensão do mês de referência; e (ii) a maior redução do IRPJ apurada pela fiscalizada nos meses anteriores do mesmo ano-calendário. Por fim, a multa isolada de cada mês corresponde a 50% da redução do IRPJ glosada pela fiscalização.

Tomando ciência do auto de infração, a Recorrente apresentou sua impugnação que foi apresentada de forma detalhada na decisão de primeira instância e que, com a máxima vênua, reproduzo abaixo:

Ciência do lançamento e sua impugnação

Em 15/09/2020, a interessada foi cientificada do despacho decisório por meio eletrônico, conforme registro a folhas 1.719. Em 15/10/2020, foi apresentada impugnação em nome da autuada, a qual se acha juntada a folhas 1.726 a 1.837. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

TEMPESTIVIDADE

- A Impugnante foi notificada da autuação em 15.09.2020 (terça-feira). À luz dos arts. 5º e 15 do Decreto nº 70.235/72, o prazo de 30 dias para a presente impugnação, iniciou-se em 16.09.2020 (quarta-feira), encerrando-se em 15.10.2020 (quinta-feira). Evidente, assim, a tempestividade da presente impugnação.

DOS FATOS

O entendimento equivocado do Fisco.

- O lançamento passa por dois eixos: (i) reclassificar as atividades da Impugnante, reformulando as suas operações com uma parte independente (arm's length); e (ii) anular os efeitos do benefício de IRPJ previsto na Medida Provisória nº 2.199-14/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 4.212/2002, sob a justificativa de que (ii.a) a Impugnante teria praticado atos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária; e (ii.b) o benefício não teria sido reconhecido pela autoridade tributária para os exercícios autuados, em conformidade com Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019.
- A autuação presume, incorretamente, que a Recofarma atuou de forma a se beneficiar injustamente de certas normas de incentivo contidas no direito brasileiro, assim sintetizadas: 1) “Redução – atividades não incentivadas”: segundo o Fisco federal, a Recofarma teria majorado indevidamente a proporção de seu lucro tributável que frui do referido benefício fiscal consistente na redução de 75% do seu IRPJ (cf. tópicos 4.1 a 4.6). A Fiscalização alega que o contribuinte teria se beneficiado das formas indicadas nos itens seguintes.
- Na visão errônea da autoridade administrativa, parte do preço dos concentrados teria sido ficticiamente majorado com a única finalidade de se aumentar a proporção das receitas operacionais sobre as receitas totais da Recofarma. Essa parcela do preço excedente não possuiria substância econômica, pois teriam sido reembolsadas aos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing, de maneira efetiva ou por meio de compensações contábeis. Como será analisado, porém, o preço do concentrado é ditado por uma visão mercadológica com inegável materialidade econômica (cf. tópico 4.8).
- Ainda na equivocada concepção dos fiscais autuantes, royalties teriam sido cobrados pela Recofarma pelo direito de utilização das marcas da The Coca Cola Company (TCCC), os quais estariam disfarçados na composição

do preço do concentrado. A existência de tais royalties explicaria, na ótica do Fisco, porque a Recofarma arca com elevadas despesas de marketing e propaganda que não visam à sua própria promoção institucional ou à venda de concentrados, mas sim à venda dos produtos finais da TCCC (bebidas – cf. tópico 4.7).

- Incidência à alíquota de 7,6% e 1,65% de Cofins e PIS/Pasep, respectivamente, sobre os royalties: o Fisco considera equivocadamente que, por serem, na verdade, royalties, tais receitas devem se sujeitar às alíquotas regulares de PIS/COFINS, não se beneficiando, assim, da alíquota 0% (para concentrados de bebidas carbonatadas) e 3% e 0,65% (para outros concentrados), respectivamente, aplicáveis à receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria (art. 2º, §5º, da Lei nº 10.833/03 e art. 2º, §4º, da Lei nº 10.637/02).
- À vista disso, a Fiscalização reclassificou parte das receitas de vendas dos concentrados pela Recofarma como sendo receitas de atividades não incentivadas, não submetidas, portanto, à redução de 75% do IRPJ, a saber: o receitas equivalentes aos pagamentos feitos aos engarrafadores para fomentar programas de marketing e publicidade; e os royalties (equivalentes à diferença entre as despesas da Recofarma com publicidade e os pagamentos feitos aos engarrafadores para promoção, no Brasil, dos produtos Coca-Cola).
- Também cobrou, à incidência das respectivas alíquotas de 7,6% e 1,65, PIS/Cofins sobre as receitas classificadas como royalties.
- Por conseguinte, as seguintes penalidades foram aplicadas: exigiu multa de ofício pelo recolhimento a menor do IRPJ, agravada pela negativa da empresa em informar os supostos valores declarados ao Fisco Norte-Americano como royalties oriundos do Brasil. A multa foi também qualificada em razão do suposto planejamento tributário abusivo (cf. tópicos 7.1 e 7.2); e multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ já considerado o recálculo pela Fiscalização dos tributos devidos em cada mês (cf. tópico 7.3).
- Além disso, a Fiscalização concluiu, erroneamente, que a Recofarma não faria jus ao benefício de IRPJ sobre nenhuma parcela da sua receita incentivada no período autuado. Isso porque teria ocorrido as circunstâncias descritas adiante.
 - ✓ Perda do referido benefício, em razão da suposta prática de atos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária, na forma do art. 59 da Lei nº 9.069/1995. Na visão fantasiosa do Fisco, a Recofarma teria realizado planejamento tributário abusivo, com a prestação de informações falsas e emissão de

notas fiscais com dados que não correspondem à realidade. Nesse sentido, foi formalizada representação fiscal para fins penais (processo nº 10980.725570/2020-25), para apuração de condutas que corresponderiam aos tipos penais previstos no art. 1º, incisos I, II e III, da Lei nº 8.137/1990. Tais ilações fazendárias dariam, supostamente, suporte para suspender o gozo do benefício, à luz da previsão do art. 59 da Lei nº 9.069/1995 (cf. tópico 5).

- ✓ Denegação do pedido de reconhecimento do benefício fiscal pela unidade da RFB em que jurisdicionada a Recofarma: Apesar de o art. 3º do Decreto nº 4.212/02 autorizar somente que a Receita Federal do Brasil (RFB) verifique o atendimento a requisitos formais para o reconhecimento do direito à referida redução do imposto de renda, a Fiscalização equivocadamente acredita que tem o direito de analisar o mérito de tal pedido. A Recofarma, munida do Laudo Constitutivo nº 30/2016, expedido pela SUDAM, bem como dos demais documentos requeridos pela legislação, requereu, em 16.09.2016, o reconhecimento do benefício, o qual acabou rejeitado (com análise meritória) pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT da DRF de Manaus. A empresa apresentou pedido de reconsideração cumulado com manifestação de inconformidade, que ainda pende de apreciação final (cf. tópico 6).
- À vista disso, a Fiscalização exigiu o IRPJ sobre a parcela não reclassificada (como equivalentes a royalties ou incentivos comerciais) que não teria sido pago em razão da redução de 75% do imposto; aplicou multa de ofício pelo recolhimento a menor do IRPJ, na proporção de 75%.

O entendimento da Impugnante

- As alegações da Fiscalizações são, essencialmente, uma reprodução de autos de infração referentes aos anos e 2012/2013 (PTA nº 10980-725.685/2017-14) e 2014/2016 (PTA nº 10980-724.073/2018-95), ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.
- Para esses períodos, a Fiscalização também reclassificou parcela da receita incentivada da Recofarma, com base nas despesas de publicidade registradas pela entidade. Trata-se de mais uma das teses formuladas pela Fiscalização para extinguir os benefícios tributários da Impugnante, como será detalhado ao longo da presente peça impugnatória.
- Em caráter preliminar, a Impugnante já enumera os fundamentos pelos quais não merece ser mantida a autuação fazendária.
- Preliminarmente, o procedimento fiscalizatório violou o devido processo legal, dado que a alegação do Fisco foi baseada em depoimento eivado de

suspeita quanto à sua isenção, sendo de duvidosa idoneidade. De fato, tal depoimento foi dado por um ex-funcionário de uma engarrafadora (a CVI Refrigerantes Ltda.), o qual está respondendo um processo civil e criminal por crimes relacionados a irregularidades financeiras cometidas contra a ex-empregadora. De qualquer forma, tal depoimento não foi transcrito em sua íntegra, mas apenas compilado em parte e resumido em uma Representação Fiscal, o que consequentemente impossibilitou o direito ao contraditório a respeito das informações testemunhais que ensejaram a autuação.

- No mérito, com relação à suposta majoração indevida das receitas incentivadas que se submetem à redução de 75% do IRPJ, sustenta-se o exposto resumidamente nos itens seguintes.
- Os valores são pagos aos engarrafadores de acordo com um contrato formal e de forma transparente, tendo a Recofarma inclusive explicado o sistema de reembolsos detalhadamente por meio de uma resposta à intimação no bojo do MPF nº 02.2.01-2015.00280-0, que encerrou sem qualquer autuação, contrariando as alegações da Fiscalização (embasadas no malsinado depoimento do ex-funcionário da CVI).
- Os reembolsos foram estruturados com vistas a objetivos negociais bem definidos, não sendo meramente improvisados, como alegado. Tendo em mente que a Impugnante negocia com os engarrafadores em posição de igualdade, a acusação fiscal só faria sentido caso, comparando-se o valor total de aquisições de cada engarrafador com os reembolsos que eles obtiveram no mesmo período, chegasse-se a um índice percentual fixo, denunciando a existência de um valor líquido unitário menor do que o aparente; contudo, esse não é o caso, pois cada pagamento de incentivo aos engarrafadores é baseado na performance comercial do beneficiário.
- Ainda que, por hipótese, se admitisse a majoração defendida pelo Fisco, o correto seria a desconsideração das receitas, o que reduziria a base do lucro da exploração, consequentemente, não haveria redução indevida do IRPJ, tornando irrelevante a autuação neste ponto.
- Já em relação à reclassificação dos supostos royalties, demonstrar-se-á o exposto resumidamente nos itens seguintes.
- As informações sobre as disputas internacionais utilizadas pela Fiscalização como indícios da existência de royalties disfarçados são incompletas e descontextualizadas, pois tais discussões não são relevantes para análises baseadas no direito brasileiro. E mesmo que o fossem: (1) no caso norte americano, a questão se resume à existência e à quantificação de royalties ou dividendos recebidos pela TCCC, em conformidade com o previsto em acordo com o Fisco dos EUA; (2) no caso espanhol, os royalties são presumidos pela legislação, diferente do que

ocorre no Brasil; e (3) no caso israelense, Fiscalização se fundamenta em mera notícia extraída de portal da internet, baseada em informações de fontes anônimas e desconhecidas, apresentando declarações factuais que não foram oficial ou extraoficialmente verificadas.

- As principais obrigações assumidas pelos engarrafadores nos contratos de fabricação são aquelas relacionadas à distribuição, geralmente pactuadas no Brasil sem qualquer cobrança de royalties.
- Ainda que, por hipótese, as receitas fossem consideradas royalties, elas continuariam sendo receitas da atividade incentivada, pois associadas a ela. Assim, sua reclassificação não geraria impacto negativo na arrecadação tributária, devendo ser mantidas na parcela do lucro da exploração sujeita à redução de IRPJ.
- Ainda em caráter sucessivo, os supostos royalties seriam limitados a 1% da receita líquida dos engarrafadores, como determina a legislação, pois é esse o percentual das receitas líquidas de vendas que são presumivelmente atribuíveis a uso de marcas quando se cuida das deduções legais da base de cálculo do IRPJ.
- Quanto à suposta perda do benefício fiscal nos exercícios de 2017 e 2018, impõe-se o reconhecimento da inaplicabilidade do art. 59 da Lei nº 9.069/1995, dado que: os atos praticados pela Recofarma não podem ser configurados como crimes contra a ordem tributária, pelas razões que serão expostas nessa Impugnação, de modo que completamente desarrazoada a representação para fins penais; o dispositivo invocado pela Fiscalização só é aplicável na hipótese de sentença criminal transitada em julgado que tenha determinado a autoria e a materialidade do delito, o que definitivamente não é o caso presente, de tal sorte que a perda do benefício implicaria inegável ofensa ao princípio da presunção de inocência; e ainda que não fosse necessária a coisa julgada criminal, é impositivo que, ao menos, o crédito tributário relativo à suposta infração penal esteja definitivamente constituído, o que não se verifica dado que ainda em discussão administrativa.
- Quanto à suposta ausência de reconhecimento do benefício pela autoridade tributária federal nos exercícios autuados, é evidente que: a RFB não possui competência para avaliar o processo produtivo da Impugnante, para fins de concessão do benefício, pois essa é uma atribuição da SUDAM (órgão integrante do Ministério da Integração Nacional), nos termos da MP nº 2.199-14/01, de forma que a autoridade tributária não poderia rejeitar o mérito do Laudo Constitutivo nº 30/2016 expedido pela Superintendência, como ocorreu no caso.
- Ainda que haja espaço para que a RFB exerça juízo decisório sobre o aludido benefício, ele deveria ser restrito à análise do cumprimento das

obrigações de natureza tributária, trabalhista, previdenciária, mas jamais extensivo à questões envolvendo o processo produtivo da empresa, o que está sob a inegável competência da SUDAM, sendo a discussão relativa à classificação fiscal das mercadorias da Recofarma irrelevante para a concessão do benefício.

- Para além desses argumentos, há de se apontar que, por ter adentrado aspectos meritórios do pedido, o Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019 é atacável por manifestação de inconformidade, que, nos termos da legislação, possui efeito suspensivo, de modo que não há que se falar em ausência do direito ao benefício na espécie, o qual produzirá seus efeitos regularmente até o julgamento finalmente da defesa apresentada pela Recofarma nos autos adequados.
- Por fim, em relação às multas, defende-se o que se sintetiza nos itens seguintes.
- A impropriedade do seu agravamento, tendo em vista que parcela dos atos considerados para esse fim são atribuídos não à Recofarma, mas à Coca-Cola Indústrias Ltda (CCIL). Além disso, as informações requeridas pela Fiscalização dizem respeito a acordos firmados entre empresa estrangeira e o Fisco norte-americano, de forma que a Impugnante não tem condições ou o dever de responder aos quesitos apresentados no bojo do procedimento fiscalizatório, o que afasta o agravamento da penalidade, nos termos do art. 19, § 2º, da Lei nº 3.470/58.
- A impropriedade da sua qualificação, tendo em vista a inexistência de fraude ou de intuito de fraude, já que as práticas da Recofarma têm sido utilizadas por mais de 120 anos pela Coca-Cola ao redor do globo e desde 1940 no Brasil, ou seja, mesmo antes de estar localizada na Zona Franca de Manaus. As divergências quanto às classificações de receitas, portanto, pautam-se por razões jurídicas sólidas e legítimas, e não por alegadas manipulações de fatos e documentos.

RESENHA PRELIMINAR DE FATOS RELEVANTES

Considerações sobre a importância da Zona Franca de Manaus

- A Recofarma é, de fato, uma empresa lucrativa e, por estar estabelecida na Zona Franca de Manaus, desfruta de alguns benefícios fiscais. O relatório fiscal parece censurar a comunhão dessas duas circunstâncias, como se o lucro fosse errado ou imoral e, quando conjugado com benefícios fiscais, se tornasse um verdadeiro abuso.
- Diante desse quadro, tudo o que a Autoridade Fiscal enxerga são benefícios gratuitos e exagerados a grandes grupos internacionais. Portanto, o que cabe nesse momento observar é que a autuação parece focar-se mais em suas próprias convicções do que nos fatos concretos e na correta aplicação da legislação em vigor.

- Um leitor mais atento, entretanto, será capaz de constatar que o desgosto dos fiscais que assinam o relatório fiscal decorre da absoluta incompreensão da importância da Zona Franca de Manaus (ZFM) e da necessidade de criação de mecanismos que tornem atrativa a instalação e manutenção de indústrias naquela região, diante das claras dificuldades locais de transporte e logística, de contratação de mão-deobra qualificada, de abastecimento energético e até de segurança.
- Essa importância foi recentemente notada e confirmada pelo STF no julgamento dos RRE 592.891 e 596.614, submetidos à sistemática da repercussão geral, oportunidade na qual se concluiu que a aquisição de insumos da ZFM implica o direito de registrar os créditos presumidos de IPI correspondentes. Como registrou a Exma. Ministra ROSA WEBER naquela oportunidade:

“A Zona Franca de Manaus consubstancia área detentora de regime jurídico temporário e especialíssimo, único no formato federativo nacional, com o escopo de realizar a imprescindível missão desenvolvimentista, consoante orienta o art. 1º do decreto-lei instituidor, ao considerar as mercadorias brasileiras a ela destinadas como ‘exportadas para o estrangeiro’, gozando dos benefícios fiscais concedidos à exportação, dentre eles a desoneração frente ao IPI.

(...)

Cumpre, assim, a Zona Franca de Manaus, por um lado, o seu relevante papel de promover a redução das desigualdades regionais e sociais, bem como, por outro, colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro, pela ocupação física de área da nossa geografia cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.”

- Diante disso, a Impugnante se vê compelida a relembrar a importância da Zona Franca de Manaus para o País e destacar alguns aspectos de sua própria contribuição nesse contexto. Sobre o primeiro tema, destaca BEATRIZ STEVENSON BRAGA:

“A ZFM deve ser encarada não só pelo seu caráter puramente econômico-financeiro, mas como um ator humano de elevado sentido, absolutamente necessário, para levar o progresso à Amazônia. (...)

“na criação da ZFM, o governo federal teve interesse em contrabalançar as dificuldades de atração para investimentos. A implantação dessa zona completa as possibilidades abertas pela legislação para incentivos fiscais, ao fornecer vantagens adicionais à instalação de indústrias de importação de equipamento na sua área, objetivando, assim, compensar uma desigualdade, ocasionada pela falta de infraestrutura e pelas grandes distâncias.”

- No emblemático voto condutor do REsp nº 1.276.540/AM (2ª Turma, DJe 05.03.2012), o Min.CASTRO MEIRA destacou os elementos que inspiraram a criação da ZFM:

A implementação da ZFM deveu-se, basicamente, a três fatores:

a) um de ordem militar – a necessidade de ocupar e proteger a Amazônia em face da nascente política de internacionalização;

b) outro de natureza econômica – a meta governamental de substituição das importações; e c) o último de cunho social – a busca pela redução das desigualdades regionais.

O objetivo explícito do Governo, ao idealizar a Zona Franca de Manaus, nos termos do art. 1º do DL 288/67, foi o de criar ‘no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância em que se encontram os centros consumidores de seus produtos’.

A necessidade de ocupar a Amazônia, até então praticamente despovoada, aliada à política de substituição das importações, foram fatores determinantes para a criação da Zona Franca de Manaus.

A ideia do Governo Federal era aquecer a economia local, atrair indústrias, mão-de-obra, capital externo e, com isso, garantir o povoamento da área, promover o crescimento e a diversificação do parque industrial brasileiro e diminuir a histórica dependência dos produtos importados.

Para atrair investidores interessados em aplicar o seu capital em uma região praticamente inóspita, com um mercado consumidor pequeno e de baixa renda, longe dos grandes centros, com pouca ou nenhuma infraestrutura, dificuldades de transporte e comunicação, mão-de-obra escassa e desqualificada, além de outros problemas, foram criados inúmeros incentivos fiscais, dentre eles o previsto no já citado art. 4º do DL 288/67, que equiparou às exportações as vendas de produtos à Zona Franca de Manaus.”

- A Fiscalização parece ignorar o fato de que cerca de 90% do concentrado de refrigerante usado no mercado brasileiro é fabricado na ZFM, não só pela Impugnante, mas também por outras empresas detentoras dos mesmos benefícios. Os outros 10% são produzidos em outras partes do País por empresas menores, algumas enquadradas no Simples Nacional e outras com generosos benefícios fiscais estaduais, há pouco convalidados pela Lei Complementar nº. 160/2017.
- A autoridade tributária desconsidera a importância dos benefícios tributários da ZFM para a atratividade de investimentos na região, que –

vale lembrar – é isolada pela floresta amazônica do restante do país. De fato, a frustração da expectativa de tais incentivos coloca em risco o próprio futuro da ZFM que tanto contribuiu para o desenvolvimento socioeconômico e para a preservação da floresta. Além disso, implica severa violação à segurança jurídica dos contribuintes, que confiaram no compromisso estatal (prevista na legislação e confirmada pela SUDAM em conformidade com o projeto aprovado da Impugnante) de que poderiam usufruir de tais benefícios caso se instalassem naquela região. A violação à segurança jurídica causa severos danos ao país.

- O que se deve ter em mente, portanto, é que, além da importância da ZFM no desenvolvimento da região, os incentivos propiciados não devem ser frustrados pelas autoridades tributárias apenas em razão de um simples descontentamento com o modelo escolhido pelo Governo Federal, numa clara exacerbação de sua competência administrativo-tributária, usurpando as prerrogativas legislativas de criação de políticas públicas.

Como o Sistema Coca-Cola funciona em nível global

- Conforme demonstrado no relatório de ação fiscal, a Recofarma Indústria do Amazonas Ltda, a (Recofarma) é controlada pela Coca-Cola Indústrias Ltda (CCIL), que, por sua vez, é controlada pela The Coca-Cola Export Corporation (TCCEC), que é uma subsidiária da The Coca-Cola Company (TCCC), a controladora norte-americana.
- A Impugnante, com sede em Manaus, é responsável pela produção e venda do concentrado que é convertido em refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas. O concentrado é vendido para os engarrafadores, que passam a fazer parte do “Sistema Coca-Cola” através de contratos de fabricação firmados diretamente com a TCCC. No Brasil, os engarrafadores são companhias autônomas, não controladas pela TCCC ou pela Recofarma.
- A TCCC e suas subsidiárias em todo o mundo – no Brasil, a CCIL e a Recofarma – escolheram, por razões econômicas, vender suas bebidas por meio de um sistema de distribuição independente, a partir do fornecimento de concentrados, que são (i) convertidos em bebidas finais pelos engarrafadores através de processos industriais muito simples e não patenteados e (ii) distribuídos pelos mesmos engarrafadores dentro das áreas geográficas correspondentes, seja já como bebidas em embalagens de diferentes materiais e tamanhos (latas de alumínio, garrafas de vidro ou PET) ou como xaropes compostos (estágio intermediário de diluição entre o concentrado e o refrigerante), vendidos em pequenos barris para serem instalados em máquinas de vendas de bebidas (o chamado post mix).

- Em síntese, a Recofarma vende os seus concentrados que agregam todos os principais ingredientes, os quais dão as principais características distintivas da bebida final, contendo, assim, a fórmula secreta do produto. Os concentrados são acondicionados em embalagens compartimentadas (kits), com o objetivo de segregar alguns itens para garantir a preservação de seu sabor e aroma ao serem diluídos (caso contrário, poderão ocorrer alterações físico-químicas, comprometendo as propriedades sensoriais características das bebidas). O engarrafador realiza então a diluição (hidratação) do concentrado e eventualmente a adição de outros ingredientes complementares como, por exemplo, açúcar e gás carbônico.
- De um ponto de vista mais amplo, considerando que o custo de transporte de mercadorias é um dos fatores mais cruciais no setor de bebidas, a distribuição mundial do concentrado requer a utilização de um sistema logístico e de distribuição significativo e que possa manter os custos de produção e de transporte dentro de limites razoáveis e sustentáveis. Em conjunto, é necessário que tal sistema permita que as bebidas das marcas da TCC alcancem as partes mais remotas do mundo, mantendo, ainda assim, um preço comercial que possa competir com bebidas produzidas localmente.
- No entanto, para proteger segredos industriais, tornou-se igualmente necessário assegurar que o sistema de distribuição, inevitavelmente estruturado e extenso, não comprometeria o segredo das fórmulas de produção das diversas bebidas da marca TCCC, fator esse que, até os dias de hoje, garante, por exemplo, o sucesso comercial da Coca-Cola sobre dúzias de bebidas produzidas e vendidas por outras marcas. O sucesso da TCCC é baseado precisamente numa ideia chave que permitiu resolver todos os problemas mencionados: essa é a ideia que levou o sistema Coca-Cola a reduzir a um concentrado todos os principais ingredientes que caracterizam a composição de suas bebidas.
- O Contrato de Fabricação é firmado diretamente entre a TCCC e cada distribuidor/engarrafador e define que este comprará o concentrado exclusivamente da TCCC ou de um de seus fornecedores autorizados – no Brasil, a Recofarma (doc. nº 03 – exemplo de contrato de fabricação). O principal objetivo do contrato é garantir que os engarrafadores serão os distribuidores exclusivos das bebidas Coca-Cola em seus respectivos territórios. O contrato ainda prevê que, no que se refere a tais atividades, os engarrafadores terão o direito de utilização da marca, o que é prática comercial padrão não só no Brasil, mas em vários outros países.
- Nesse sentido, a TCCC, ao longo de sua história, jamais cobrou royalties de seus engarrafadores com respeito à venda do concentrado de bebidas. Ademais, a legislação brasileira proíbe qualquer tipo de restrição contratual contra o uso da marca pelas distribuidoras. Com isso, e em

consonância com o Parecer Jurídico anexo (doc. nº 04), emitido por renomado escritório especializado em propriedade intelectual, com base na aplicabilidade da Lei nº 9.279/1996, o engarrafador está autorizado a usar a marca sem qualquer custo. À luz do ordenamento brasileiro, bem como da prática comercial ao redor do mundo, seria ilógico que os engarrafadores pagassem royalties pelo uso das marcas considerando que a legislação lhes garante tal direito para a distribuição dos produtos.

- Além disso, a utilização da marca pelo engarrafador é limitada nos termos do contrato de fabricação e distribuição, dado que o acordo protege a TCCC contra o mau uso de suas marcas para propósitos além daqueles relacionados com vendas de seus produtos, assegurando, assim, que os engarrafadores não são titulares das marcas, sendo meramente autorizados a utilizá-las temporariamente.

DESCABIMENTO DA RECLASSIFICAÇÃO DAS RECEITAS DA IMPUGNANTE.

Os supostos indícios em que se baseou a Fiscalização para concluir que o preço dos concentrados vendidos pela Impugnante estaria sobrevalorizado

- A Receita Federal do Brasil partiu de seis “evidências” para reclassificar parte do preço de venda do concentrado em algum outro tipo de receita, baseando-se na noção incorreta de que o preço foi supostamente majorado artificialmente para fins exclusivamente fiscais, enquanto outra porção relevante do preço de venda corresponderia a supostos royalties pelo uso e exploração das marcas no Brasil.
- Premissa 1: o concentrado utilizado na fabricação do refrigerante Coca-Cola, que responde pelo maior volume de vendas, foi comercializado no mercado interno a um preço 17 vezes superior ao calculado com base nos correspondentes custos de produção, acrescido dos tributos pertinentes e de uma margem de lucro de 15%, isso é, do preço parâmetro calculado pelo método CAP (fls. 64/65).
- Premissa 2: repetindo os termos da premissa anterior, a Fiscalização destaca que haveria um descompasso ainda maior do preço de venda do produto e o respectivo custo de produção para alguns concentrados de menor relevância no portfólio da Impugnante, como o utilizado para a fabricação do Matte Leão (fls. 65/66).
- Premissa 3: os preços de exportação dos concentrados praticados pela Recofarma seriam superiores aos preços de venda no mercado interno, o que reforçaria, na visão da Fiscalização, a artificialidade dos valores contratados entre a Impugnante e os engarrafadores brasileiros (fls. 66/67).
- Premissa 4: O custo dos produtos fabricados e vendidos pela própria Recofarma representa aproximadamente 9% da receita de vendas correspondente, o que, segundo a Fiscalização seria um indício de que a

margem de lucros da Impugnante estaria acima do que – em sua visão – seria adequado, como se existisse no país alguma norma que limitasse a margem de lucros de uma empresa (fls. 67/68).

- Premissa 5: a Impugnante teria reconhecido expressamente que o preço dos concentrados é influenciado pela força das marcas a eles vinculadas, o que justificaria, ainda, as altas despesas de publicidade, que “compõem os custos da Recofarma, logo, impactando o preço de venda” (fl. 68). Tal declaração da empresa consta do Projeto Técnico-Econômico apresentado à Suframa em 2007, para fins de obtenção de benefícios fiscais (fls. 1617/1695), sendo o trecho transcrito uma reprodução do item 7 do Projeto constante à fl. 1619;
- Premissa 6: a maior parte das despesas da Recofarma é atribuída a publicidade, sendo tal dispêndio 4,7 vezes maior do que os custos de fabricação do concentrado no período de 2014 a 2018, como relata o Fisco. Segundo a autuação, os concentrados são produtos que dispensam propaganda, pois possuem adquirentes fixos (engarrafadores), além de não carregarem as marcas, não havendo razão para a Impugnante incorrer em dispêndios com marketing, a não ser que se beneficie delas de outras maneiras (os supostos royalties). Pelos mesmos motivos, não há interesse real ou razão econômica nos pagamentos feitos aos engarrafadores como contribuições financeiras para os seus programas de propaganda e marketing.
- Os supostos indícios passam longe de sugerir a conclusão defendida pela Fiscalização, isso é, que o preço dos concentrados estaria sobrevalorizado, ocultando parcelas que não tem relação com a mercadoria vendida.
- Em primeiro lugar, não há vinculação necessária entre o preço do concentrado e os custos incorridos para a sua fabricação (premissas 1, 2 e 4). A Fiscalização se olvida de que estamos tratando de produto diferenciado, o qual carrega uma das fórmulas mais secretas e valiosas do mundo. De fato, o segredo industrial por trás do concentrado é justamente o que dá valor elevado ao produto vendido pela Impugnante, sendo uma concepção míope tratar um concentrado Coca-Cola como uma mercadoria genérica, essa sim valorado com base em custo de fabricação e margens mínimas de lucro.
- Em segundo lugar, é no mínimo enganosa a comparação feita pela Fiscalização entre o preço do concentrado no mercado interno e o praticado em exportações (premissa 3). Isso porque a autoridade fiscal oculta o histórico de autuações fazendárias equivocadas (e por isso, anuladas em instância administrativa) que levaram a Impugnante a cessar o pagamento de despesas de publicidade em mercados estrangeiros para o quais exportava os seus produtos. E é justamente por ter parado com tais dispêndios, os quais auxiliavam os engarrafadores dessas outras

jurisdições, que a Recofarma foi obrigada, no bojo de negociação com as partes afetadas, a reduzir os preços na exportação. Em suma, foi por responsabilidade exclusiva do fisco federal que houve a redução dos valores para exportação, os quais, como será demonstrado, eram superiores aos preços praticados no mercado interno antes da ingerência fazendária.

- Por fim, a Impugnante nunca negou a importância das marcas titularizadas pela TCCC ou das despesas com publicidade e propaganda (premissas 5 e 6). A propriedade intelectual referente às bebidas Coca-Cola é significativamente valiosa, pelo que evidentemente os preços praticados com relação a tais produtos (e seus principais insumos, ou seja, os concentrados) serão impactados por tais intangíveis. Como será demonstrado posteriormente, o distribuidor não tem qualquer obrigação legal ou contratual de pagar royalties (cf. tópico 4.7.1) Esse é um ponto que nunca foi negado pela empresa; ao contrário, sempre foi declarado, como inclusive consta do documento transcrito na autuação. De fato, tal reconhecimento público, apesar de ser relevante para a Fiscalização no momento da fixação de suas premissas, não foi levado em consideração quando da qualificação das penalidades cominadas, capítulo da autuação no qual o Fisco – contraditoriamente – destaca o caráter oculto e sigiloso do suposto planejamento tributária da empresa.
- No entanto, o ponto de divergência entre a Impugnante e a Fiscalização reside nos efeitos que tais constatações devem produzir no modelo de negócios do Sistema Coca-Cola. De um lado, a empresa destaca que um produto que carrega marca e fórmula de grande valor deve ter o seu preço majorado, o que justifica, ainda, os elevados gastos com publicidade, que garantem maior consumo das bebidas finais (e necessariamente dos concentrados). Por outro ângulo, a Fiscalização entende que a Recofarma seria obrigada a cobrar royalties por suas marcas, a despeito de inexistir qualquer previsão legal nesse sentido. A par disso, o Fisco conclui por uma equivalência necessária entre os custos de fabricação do concentrado e o seu preço, de forma que qualquer excedente nessa relação deveria ser reputado artificial. Como se não bastasse, a Fiscalização adota como critério de arbitramento para a reclassificação das receitas o total de dispêndios da empresa com publicidade e propaganda, como se tais gastos fossem, por sua própria natureza, abusivos.
- Vê-se, claramente, uma sucessão de erros na autuação ora impugnado, os quais merecem pronta resposta pelas autoridades revisoras do lançamento. Para tanto, são necessários alguns esclarecimentos sobre o modelo de negócios da Impugnante.

- O modelo de precificação da Recofarma: o preço de incidência. 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 Impugnante 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.
- O preço de incidência possui uma lógica negocial inegável, pois é o mecanismo mais eficiente para alinhar os interesses do engarrafador/distribuidor e da Recofarma, de forma clara e transparente quanto aos seus objetivos de exploração do negócio econômico que é a venda e distribuição de bebidas não alcoólicas.
- No início da produção no Brasil, os concentrados eram vendidos para engarrafadores como havia sido feito historicamente nos EUA: com margem de lucro fixa e revisões periódicas de preço. Esse método foi modificado para permitir que o fornecedor de concentrados reajustasse os preços periodicamente de acordo com sua estratégia de negócios em relação a vários fatores como inflação, custos variáveis, participação de mercado, etc.
- Não cobrar um preço fixo a longo prazo foi especialmente relevante nas décadas de 1980 e 1990, quando o Brasil passou por sérias crises inflacionárias que frequentemente seriam enfrentadas pela política de congelamento arbitrário de preços de alguns produtos que influenciavam o índice inflacionário, dentre os quais as bebidas.
- Os preços que eram fixados por um longo período de tempo muitas vezes levavam a distorções significativas nas margens de lucro em toda a cadeia de produção das mercadorias sujeitas a tais congelamentos de preços, já que seus insumos que não eram congelados tinham seus preços revisados com muito mais frequência do que as atualizações dos itens tabelados. Em outras palavras, as margens de lucro dos engarrafadores eram constantemente prejudicadas, dado que seus preços não correspondiam ao aumento dos custos de produção. A notícia publicada pelo Jornal do Brasil em 1991, e reproduzida na impugnação ilustra bem o problema.
- A pressão dos engarrafadores sobre o governo para elevar os preços congelados não foi suficiente para resolver o problema. Além de não acontecer com frequência suficiente para cobrir perdas monetárias, os aumentos eram antecipados pelos varejistas, que aumentavam sua demanda especulativamente para fazer estoque, levando a problemas de distribuição.

- O preço congelado também criou conflitos de interesse relacionados às vendas a prazo, uma vez que as distribuidoras dependiam da cobrança de juros para compensar as perdas financeiras causadas pela desvalorização monetária, que não podiam ser registradas como despesa e recuperadas no preço.
- Não é difícil perceber como os problemas no final da cadeia de distribuição do produto têm o potencial de prejudicar os fornecedores de concentrado (como a Impugnante). Em um cenário de alta inflação (como atualmente), e sob pressão dos engarrafadores para evitar a revisão de seus preços, a Recofarma seria forçada a reduzir sua margem de lucro, já que seus insumos também seriam frequentemente mais caros devido à inflação.
- No entanto, como forma de mitigar esses conflitos comerciais foi adotado o mecanismo de precificação, conhecido como preço de incidência. O mecanismo de precificação por incidência é mais eficiente, pois corrige os desvios de preços automaticamente, levando em conta, entre outros, as variações da inflação e de outros fatores de mercado no decorrer do ano. No entanto, este mecanismo não altera a essência em relação aos fatores tomados em consideração na determinação do preço dos concentrados, ou da natureza econômica da transação. Um fabricante de um produto de marca determina o preço de seus produtos de acordo com a demanda e o preço que o mercado está disposto a pagar. Portanto, ele venderá seus produtos para um distribuidor em um determinado país a um determinado preço que poderá mudar de ano para ano, dependendo da demanda.
- De acordo com esse mecanismo, os preços dos concentrados variam com base em um índice de incidência proporcional à receita líquida média dos engarrafadores obtida em um determinado período passado. Então, os preços do fornecedor variam com base em um critério economicamente menos prejudicial que a inflação, que poderia ser compensada com um melhor desempenho de vendas.
- Em um estudo publicado pela Harvard Business School sobre estratégias de marketing usadas recentemente pela The Coca-Cola Company nos EUA (doc. nº 05), DAVID YOFFIE e RENEE KIM destacaram que os países da América Latina foram os pioneiros no uso desse mecanismo de fixação de preços.
- A concepção da estratégia de precificação baseada em incidência precede a transferência da Impugnante para a fábrica na Zona Franca de Manaus, bem como os benefícios fiscais a ela associados. Isso, por si só, é suficiente para demonstrar a inadequação da acusação de planejamento tributário abusivo, que depende inteiramente do contexto da indústria se mudar para a região que tem o incentivo fiscal. O único planejamento

tributário no caso em questão é aquele propositalmente fomentado pela própria legislação e pela própria Constituição (Decreto-lei nº 288/67 e art. 40, 90 e 92-A do ADCT): estabelecer-se na Zona Franca de Manaus.

- O mecanismo do preço de incidência não apenas serviu para mitigar as distorções de preços nos contextos de hiperinflação, mas também para garantir a estabilidade monetária e transparência na precificação de concentrados. A empresa percebeu que o mecanismo de precificação de incidência, além de ajudar a enfrentar a inflação, 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.
- Isso acontece porque, cobrando-se um preço fixo por uma determinada unidade de concentrado, a estratégia comercial de precificação das bebidas torna-se inviável para a Impugnante, vez que a rentabilidade do engarrafador varia de acordo com o tamanho e tipo da embalagem e respectivos canais de distribuição. Assim a precificação por incidência veio a contribuir com a adaptação à variação do mercado de consumo. Por exemplo embalagens com maior rentabilidade, em geral são as menores em função do preço final ao consumidor.
- Também é elucidativa a notícia reproduzida na impugnação que fora publicada pelo Jornal do Brasil em 1989, sobre a introdução no mercado brasileiro de embalagens de tereftalato de polietileno (garrafas PET).
- A informação de que o refrigerante vendido em garrafas PET de 2 litros foi lançado custando mais de duas garrafas de vidro de 1 litro é elucidativa. Ao substituir as garrafas retornáveis de 1 litro, em seu lançamento, as novas garrafas obviamente gerariam um custo mais alto para os engarrafadores, elevando o preço do produto. Inegável que, por razões de mercado, o aumento de preços tem um limite, uma vez que o consumidor, entre outros fatores, sempre levará em consideração o valor que está pagando por volume. Isso significa que, para integralidade da cadeia de produção, a venda de produtos em embalagens maiores gerava mais lucros para o fornecedor e menos para os engarrafadores, em termos relativos.
- A questão, então, é evidente: o objetivo do fornecedor de concentrado é mais orientado para a venda do maior volume possível, mas isso depende dos esforços dos engarrafadores para vender os produtos para os consumidores finais. Os engarrafadores, no entanto, naturalmente concentrarão seus esforços nos produtos mais lucrativos, que são exatamente os que estão nas menores embalagens.
- Por outro lado, ao definir um mecanismo de revisão de preços com base nas receitas líquidas passadas dos engarrafadores/distribuidores, há uma

convergência dos interesses dos fornecedores e engarrafadores que compensam parcialmente essa distorção. Quanto mais lucrativas as vendas dos engarrafadores/distribuidores, maiores poderão ser os aumentos de preços implementados pela Recofarma. Da mesma forma, quanto mais os engarrafadores se engajam na venda de volumes maiores, beneficiando, assim, a Recofarma, menores serão os reajustes dos preços dos concentrados. O Parecer Econômico anexo confirma que “[as] empresas estabelecem seus preços de venda em função de estratégias de longo prazo e da resposta de seu mercado consumidor a preços.” (doc. nº 06., p 5). Na linguagem da teoria dos jogos, este é um jogo de soma não-zero.

- O método de cálculo de preços baseado em avaliações orientadas por desempenho difere significativamente do que é usado para cobrar royalties. A diferença é que o preço é revisado com base no desempenho passado dos engarrafadores, o que é expressamente previsto no Pronunciamento CPC nº 47.
- É exatamente o que a Impugnante faz: adotar critérios confiáveis para calcular a estimativa dos lucros esperados pelos engarrafadores – ou seja, o desempenho de vendas de mês passado – e, como os contratos de compra e venda do mês seguinte são semelhantes, usa esses critérios para revisar o preço. Esse mecanismo difere substancialmente da cobrança de royalties, em que o valor só é devido se o desempenho esperado for alcançado (condição suspensiva), conforme explicado pelo mesmo CPC -Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Pronunciamento nº 47.
- Ou seja, se royalties fossem, a Recofarma deveria receber uma parcela do preço das bebidas já vendidas, o que não ocorre. O que acontece é a revisão do preço das vendas futuras com base em resultados passados, totalmente suportados por normas legais e contábeis, chamada de preço de incidência. As transações entre a Impugnante e seus distribuidores não são diferentes das realizadas por quaisquer engarrafadores e distribuidores de produtos diferenciados, em que os preços são acordados periodicamente com base em vários fatores, como a inflação e o potencial de mercado do produto, usando qualquer método de estimativa confiável.
- Como registram os Professores Eliseu Martins e Vinícius Martins em parecer elaborado a pedido da Impugnante (doc. nº 07), “a metodologia de ‘preço de incidência’ adotada pela RECOFARMA não fere nenhum princípio ou norma contábil em vigor”. A regularidade é inquestionável, não sendo impugnada sequer pela Fiscalização.
- Além disso, a venda de concentrados é uma transação final e absoluta que se aperfeiçoa com a entrega do produto e pagamento do preço pelo

adquirente, no caso o engarrafador. Ou seja, caso o engarrafador não venda bebidas que contenham todo ou parte dos concentrados, ele não recebe qualquer reembolso pelo valor pago à Impugnante. Ademais, eventual perda por deterioração ou por mal armazenamento correrá por conta e risco apenas do engarrafador. Isso é completamente diferente de um royalty, o qual é pago somente com a venda final dos produtos pertinentes.

As mercadorias vendidas pela Impugnante não são genéricas, sendo inadequado o método de precificação defendido pela Fiscalização

- Todos os concentrados são vendidos não como produtos genéricos, mas sim sob as designações dos produtos da Coca-Cola, sendo irrelevante, para este fim, tratar-se de kits ou não. São, portanto, vendidos devidamente identificados conforme as suas finalidades para o consumidor ou usuário (no caso, os engarrafadores). É importante reconhecer que, neste caso, o concentrado contém todos os ingredientes necessários e essenciais que distinguem a bebida em questão. O engarrafador apenas os mistura em água, dióxido de carbono (em bebidas carbonatadas) e, em alguns casos, açúcar, que é commodity que não altera as qualidades essenciais do produto.
- Além disso, as atividades que o engarrafador pode realizar em relação ao concentrado são estritamente reguladas e limitadas. O engarrafador não pode usar o concentrado, exceto com o propósito de vendê-lo diluído sob as marcas registradas da TCCC (Seção 15 do Contrato de Fabricação). O engarrafador também está sujeito a extensas exigências quanto à maneira pela qual desempenha as funções não patenteadas de diluição e embalagem, no que se refere às normas de qualidade, higiene, meio ambiente e outras fornecidas pelo TCCC (Seção 18 do Contrato de Fabricação).
- 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.
- A celeuma se cinge à crença equivocada do Fisco no sentido de que os engarrafadores usariam bens intangíveis da TCCC em funções que não a de distribuidores da bebida final. Ocorre que, no caso da Recofarma, a marca está sendo usada nos seus próprios produtos, isto é, a Impugnante (ou melhor, a TCCC) é a criadora e detentora das fórmulas da bebida final, possuindo, assim, os direitos legais sobre tal intangível. Todavia, em razão

de preocupações logísticas e outros motivos negociais, como já explicado, a Impugnante decidiu dividir o processo para ganhar produtividade, focando na produção do concentrado e delegando, sob a sua orientação, a terceiros as fases de diluição, engarrafamento e distribuição. Por isso, não há motivo para o engarrafador pagar royalties. De outra forma, parte do valor do xarope vendido pelos engarrafadores a outros vendedores (com máquinas de bebidas) também deveriam ser tratadas como royalties.

- Não cabe afirmar, portanto, que a marca só repercute no valor do produto final. Por óbvio, se o valor das marcas se depreciar, o engarrafador não se disporá a pagar o preço solicitado pela fornecedora, levando ao fim da parceria e a prejuízos imediatos na distribuição.
- Observa-se, mais uma vez, que o sabor e aroma que o consumidor associa às marcas da Coca-Cola são determinados pelo elaborado processo de fabricação dos concentrados. É errado, então, tratá-los como meras commodities desassociadas das marcas. A Fiscalização desconsidera, assim, a relevância de uma das fórmulas industriais mais valiosas do mundo.
- Conforme infográfico anexo ao já mencionado parecer da Consultoria Tendências (doc. nº 06, cit.), não se pode perder de vista que o concentrado vendido pela Impugnante é um produto diferenciado, cuja precificação não se afina com o singelo método de custos + margem mínima de lucros.
- Como destacado no aludido parecer, a espécie de produto em análise tem uma diferenciação expressiva com relação a potenciais substitutos, de modo que o produtor (no caso a Recofarma) possui margem mais ampla para a fixação dos preços, não estando presa à lógica dos custos de fabricação, como ocorre no mercado de produtos genéricos. E essa é uma realidade não só da Impugnante, mas também dos outros grandes grupos do mercado de refrigerantes ou de outros mercados em que a diferenciação dos produtos é a tônica prevalente (como o de medicamentos). Nesse ponto, os investimentos em publicidade são essenciais, pois fortalecem as marcas que caracterizam os produtos vendidos, com ganhos evidentes no posicionamento da empresa em face de suas concorrentes.
- A Fiscalização parece desconsiderar, ainda, o vínculo necessário entre a marca e os atributos sensoriais da bebida (advindos necessariamente do concentrado comercializado pela Impugnante). Com efeito, são elementos indissociáveis na mente do consumidor: ao adquirir uma garrafa contendo a logo “Coca-Cola”, o indivíduo espera desfrutar do sabor, consistência e aroma que são característicos a esse produto.

- O exemplo da má recepção da “New Coke” na década de 1980 é bastante eloquente sobre esse ponto: ao tentar emplacar nos EUA nova formulação de sua principal bebida, a TCCC não esperava que os consumidores exigissem a continuidade do sabor clássico ao adquirir uma lata ou garrafa com a logomarca “Coke”, o que gerou significativos protestos por parte da base de clientes da empresa e reversão da estratégia da companhia. Em suma, isso mostra que a marca é necessariamente vinculada às características do produto em questão (bebida e, conseqüentemente, concentrado), não lhe sendo independente, como parece crer a Fiscalização, de forma que necessariamente impactará no preço do produto.
- Por sua clareza, vale retomar a conclusão do já mencionado parecer econômico (doc. nº 06, cit.):

“A Receita estaria, na prática, tentando determinar preços de venda de um produto com base em suposições quanto aos custos de produção e não nas condições de oferta e demanda do produto vendido e na estratégia comercial da empresa. Contudo, a alegação de que existe superfaturamento devido aos preços serem maiores que os custos não tem fundamento, uma vez que a Coca-Cola atua em um meio que a teoria econômica denomina ‘mercado de produtos diferenciados’

Essa expressão da teoria econômica refere-se a mercados em que empresas distintas produzem produtos diferentes entre si, mas suficientemente similares para competirem no mesmo mercado de produtos. Boa parte dos produtos de consumo mais conhecidos nas economias modernas (iPhone, calçados Nike, bolsas Chanel) pertence a mercados de produtos diferenciados. A Coca-Cola também pertence a esse conjunto, sendo até mesmo um exemplo muito utilizado em livros texto de microeconomia que explicam esse mercado de produtos diferenciados.

Em um mercado competitivo, o preço de um produto guarda relação direta com seu custo marginal de produção. Num mercado de produtos diferenciados, por outro lado, o preço não tem essa mesma ligação direta. Ainda que o custo marginal de produção possa representar um piso de longo prazo para o preço deste produto, não há um teto para o preço, que depende do modelo de negócios da empresa e da aceitação dos consumidores. Os participantes deste mercado têm algum poder de determinação de preços.

Em mercados de produtos diferenciados, as empresas não vendem aos preços praticados pelos demais participantes do mercado, uma vez que podem, em alguma medida, determinar preços. Isso se deve ao fato de o produto de cada empresa ser, em certa medida, único.” (p. 27)

- De um ponto de vista de teoria econômica e de prática comercial, é equivocada a premissa principal sobre a qual a Fiscalização constrói a conclusão de que o preço do concentrado estaria sobrevalorizado. Isso porque não há a menor lógica em exigir que um produto diferenciado (e o concentrado, por ser a alma da bebida, é um produto diferenciado) seja precificado por meio da somatória de custos de fabricação e mark up mínimo: o preço deve seguir o valor que o produto tem aos olhos dos consumidores, assim como a inviabilidade de sua substituição sem comprometimento de certas preferências.
- Finalizando essa seção, é curioso notar duas contradições da Fiscalização ao analisar a precificação dos concentrados da Impugnante: (i) ao mesmo tempo em que rejeita o preço praticado pela Recofarma, a autuação destaca que não está contestando a regularidade do método de preço de incidência em si; e (ii) considera que os concentrados (que contêm já todas as características do produto final) estão sobrevalorizados, mas não a bebida vendida pelos engarrafadores (que gerou arrecadação tributária expressiva na ponta da cadeia econômica justamente pelo preço praticado). Vê-se que as premissas do Fisco são renunciadas ao longo da fundamentação do termo de verificação fiscal, remanescendo, somente, a vontade de reduzir ou anular os benefícios fiscais que a Impugnante faz jus por estar na ZFM.

Das razões para a diferença entre o preço do concentrado no mercado interno e nas exportações

- A Fiscalização entende que as diferenças entre os preços praticados nos mercados interno e internacional seriam um indício de sobrevalorização dos valores de comercialização dos concentrados da Recofarma com os engarrafadores brasileiros. Trata-se, porém, de uma compreensão no mínimo equivocada, por desconsiderar razões econômicas para tais diferenças, além de não levar em conta os efeitos de ingerências anteriores da Fiscalização sobre o modelo de negócios da companhia.
- É perfeitamente natural que produtos (especialmente os diferenciados, como o concentrado) tenham preços diferentes ao ser comercializado em mercados distintos, como uma decorrência de elasticidade e concorrência particulares em cada uma das regiões em questão. É o que fica claro da resposta ao quesito 12 no parecer econômico sobre a formação de preços (doc. nº 06, cit.).
- Só isso já seria suficiente para afastar a pertinência do suposto “indício” levantado pela Fiscalização. Ocorre que a alegação contida no termo de verificação fiscal ganha contornos “insidiosos” (para usar a mesma expressão que a Fiscalização empregou para descrever os argumentos da Impugnante) ao recordarmos que os preços na exportação de produtos da

Recofarma foram reduzidos em decorrência de autuações equivocadas lavradas no ano de 2002.

- No ano de 2000, era esperado um aumento do consumo de bebidas carbonatadas na Austrália como um resultado de todos os eventos relacionados às Olimpíadas de Sidney. Por uma decisão gerencial do sistema mundial, a Recofarma intensificou suas exportações àquele país naquele exercício, para assim atender o pico de demanda que se avizinhava. Evidentemente, a estratégia comercial deveria ser acompanhada de investimentos significativos em marketing e publicidade, os quais deveriam ser compartilhados entre a Recofarma e o engarrafador australiano (AMATIL).
- Nesse sentido, a Impugnante comunicou, formalmente, a Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) que realizaria remessas à Austrália para reembolsos de despesas compartilhadas, o que foi autorizado pelo órgão em decisão de 01.06.1999 (cf. Anexo II do laudo elaborado pela KPMG – doc. nº 08).
- Analisando os valores praticados pela Recofarma em suas exportações para engarrafadores australianos no ano de 2000, a KPMG, em laudo elaborado para o presente caso, constatou que os preços de exportação eram, em média, superiores aos que eram cobrados dos engarrafadores brasileiros (doc. nº 08, cit.).
- Percebe-se, portanto, que o preço para o mercado interno correspondia, à época, a aproximadamente 70% do preço praticado para a Austrália. Importante notar que as remessas para ressarcimento de despesas de publicidade no mercado australiano representaram, em 2000, 36,5% do valor total de vendas àquele país (doc. nº 08, cit.). O percentual de despesa de DME em relação às receitas de exportação (36,5%) é bastante próximo ao percentual registrado pela Fiscalização ao comparar, com base nos dados dos ACs 2014/2018, as receitas totais da Recofarma e as despesas totais de publicidade (35%), conforme gráfico à fl. 69. Isso demonstra um alinhamento entre o modelo autuado pelo Fisco (objeto do presente processo) e o desenhado nas exportações na Austrália. Em suma, não havia a divergência tal como apontada pela Fiscalização; ao revés, os preços de exportação eram, em regra, superiores aos do mercado interno, como demonstrado.
- No entanto, a Recofarma foi surpreendida, em 2002, por duas atuações lavradas pelo Fisco federal, sob os seguintes fundamentos: (i) as despesas reembolsadas ao engarrafador australiano seriam indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL pois seriam despesas de promoção da bebida final e não do seu produto, o concentrado e (ii) seria devido o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os montantes remetidos. Os referidos

autos foram incorporados aos processos nº 10283.003067/2002-09 e 10283.003068/2002-45, ambos vencidos pela Impugnante.

- Quanto ao auto de dedutibilidade, o antigo Conselho de Contribuintes, reformando a decisão da DRJ, entendeu que as despesas seriam normais e necessárias, uma vez que os reembolsos foram documentados e informados à SECEX na forma e prazo apropriados. Além disso, concluiu-se que “qualquer publicidade do refrigerante Coca-Cola, há que ser considerada como necessária à detentora da marca, porquanto configura-se como campanha institucional, pelo que a tese que originou a glosa há de ser considerada, no mínimo, ilógica”. (CC/MF, Processo 10283.003067/2002-09, Acórdão nº 101-94.097, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, j. 26.02.2003)
- No que concerne ao auto de IRRF sobre remessas, o Conselho de Contribuintes referendou a aplicação da alíquota zero prevista no art. 1º, III, da Lei nº 9.481/1997 às remessas realizadas à Austrália, sob o argumento de que a Recofarma obteve a autorização do SECEX para realizar os reembolsos de despesas de publicidade ao engarrafador australiano. O acórdão afastou, corretamente, a confusão gerada pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.495/2001 (fls. 1233/1239), mencionado na presente autuação (fls. 69/72). Isso porque o parecer teria considerado temas irrelevantes para o deslinde da controvérsia (qual seja, o fato de a publicidade ser direcionada à bebida, e não ao concentrado), conflitando, assim, com a análise do órgão competente para averiguar a adequação do reembolso com o produto exportado (SECEX).
- Ainda sobre o parecer PGFN/CAT nº 1.495/2001, diferentemente do que assevera a Fiscalização no presente caso, os fundamentos desse ato normativo foram sim contestados e afastados pelo Conselho de Contribuintes, tanto no acórdão de dedutibilidade (processo nº 10283.003067/2002-09) quanto no de IRRF (processo nº 10283.003068/2002-45). Basta a simples leitura das decisões para chegar a tal conclusão, o que parece ter sido desconsiderado pelo Fiscal autuante.
- Essa compreensão se torna ainda mais clara da leitura do acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, também favorável ao contribuinte: “não desconhecia a SECEX que a propaganda seria no produto final, e não do concentrado produzido e exportado, pois ninguém faz propaganda de xarope de refrigerante”.
- Em que pese a anulação integral das incorretas autuações fiscais, a Recofarma, visando reduzir riscos e tentando atender a orientação dada pelo Fisco, tomou a decisão de cessar os ressarcimentos de despesas de publicidade em mercados estrangeiros. Essa medida não significou, de nenhuma forma, a concordância com as alegações da Fiscalização, mas

somente uma tentativa da companhia de evitar novos questionamentos da RFB, que, como visto, foram totalmente afastados pelo CC/MF.

- De qualquer modo, o fim do compartilhamento de despesas evidentemente teve impacto na definição dos preços praticados. Afinal, houve redução das despesas da Recofarma com aquelas operações, com incremento equivalente nas despesas do mercado estrangeiro. Isso gerou um descolamento entre os preços dos mercados interno e estrangeiro, invertendo a tendência de o segundo ser maior do que o primeiro.
- Resta demonstrado que a diferença entre os preços de exportação e os praticados com os engarrafadores brasileiros não conduz às conclusões propugnadas pela Fiscalização, ou seja, não é indício de sobrevalorização dos preços internos. Se é testemunho de algo, é do histórico de autuações indevidas do Fisco contra a Impugnante, com o único intuito de reduzir benefícios fiscais e aumentar tributos, a despeito da regularidade da conduta da Recofarma.

Da relevância das despesas de publicidade e propaganda para a Impugnante

- As acusações fiscais baseiam-se na noção errônea de que as despesas de marketing e propaganda não são necessárias para as atividades industriais da Impugnante, porque não são seus produtos ou seu nome institucional que estão sendo anunciados.
- Em primeiro lugar, não é correto considerar as despesas de marketing e publicidade necessárias ou eficazes somente quando tais esforços visam direta e especificamente à promoção dos produtos à venda. O Guia Michelin (um guia de viagem criado pela empresa de pneus em 1900) é um exemplo famoso e pioneiro de estratégia de marketing de relacionamento diferente da publicidade direta da mercadoria. Ao fornecer aos potenciais clientes informações confiáveis de viagem sobre postos de gasolina, hotéis, mecânicos, etc., mesmo sem receber royalties ou comissões deles e sem promover explicitamente as vantagens de comprar os pneus Michelin, a Companhia estava sendo bem-sucedida em criar um bom relacionamento com eles, fortalecer a credibilidade da marca e indiretamente aumentar as receitas de vendas não só para si, mas também para seus distribuidores autorizados.
- Outras estratégias diferem do marketing direto (marketing de conteúdo, marketing de causa, marketing comunitário etc.), incluindo o marketing de massa usado para promover as marcas da CocaCola e, em seguida, as vendas próprias e dos fornecedores autorizados. Com essa estratégia, a credibilidade da marca é altamente dependente de um amplo alcance e, para sustentar os níveis de vendas, os produtos precisam atingir o maior número possível de canais, incluindo as classes sociais de baixa renda. Vender apenas unidades lucrativas para canais de alta renda tende a

comprometer todo o negócio no longo prazo. 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.

- Em segundo lugar, a conexão entre as vendas de concentrado da Impugnante ao engarrafador e a venda pelo engarrafador dos produtos acabados é indiscutível. Primeiro, o concentrado é o ingrediente mais significativo nas bebidas e, uma vez adquirido, o concentrado só pode ser convertido em produtos específicos da Coca-Cola. Também, o processo de engarrafamento está sujeito a especificações e controles rigorosos que garantem a qualidade e a integridade da bebida produzida com o concentrado. Além disso, e obviamente, a ligação financeira entre a venda de concentrado e a venda de bebidas é direta – quanto mais bebidas vendidas pelo engarrafador, mais concentrado é vendido ao engarrafador.
- Além disso, o preço de incidência, como discutido acima, alinha os interesses comerciais do engarrafador e da Impugnante. A venda de concentrado e a venda de bebidas visam o objetivo único de posicionar o produto final da forma mais equânime e transparente possível entre as relações de fornecedor (Recofarma) e engarrafadores. Assim, os esforços de publicidade e marketing da Impugnante para aumentar o volume de vendas das bebidas são inteiramente justificados e legitimadas pelo propósito de existência jurídica e econômica da empresa.
- Por fim, a posição do Fisco de que, uma vez que a Recofarma é o fornecedor exclusivo de concentrado, ela não precisa anunciar a marca é totalmente ilógica. Ser o fornecedor exclusivo não garante as vendas da Recofarma, uma vez que as vendas só ocorrem se e quando o engarrafador encomendar o concentrado, cuja quantidade fica a critério do engarrafador de acordo com o Contrato de Fabricação. É claro que o engarrafador irá encomendar os concentrados com base nas vendas esperadas de bebidas, razão pela qual é claramente do interesse da Recofarma promover a marca para aumentar as vendas de bebidas. Com efeito, o fato de a Impugnante ser a fornecedora exclusiva de concentrado enseja ainda mais motivos para promover a marca em comparação com um regime não exclusivo, uma vez que a Recofarma é a principal beneficiária do aumento das vendas como resultado da promoção das marcas, compartilhando tais efeitos positivos com os engarrafadores.
- A publicidade arcada pela Recofarma com relação às bebidas não é diferente do marketing de qualquer marca internacional, sobretudo uma da importância da “Coca-Cola”. A força motriz por trás do sucesso das operações locais da Coca-Cola é justamente a ação da Impugnante (e da CCIL), diretamente responsável pela adaptação do marketing ao mercado

brasileiro e pelo crescimento da marca no mercado. Isso permite que o engarrafador venda mais bebidas a preços premium e que a Recofarma participe por meio dos preços de incidência. Em suma, a publicidade permite que o produto se posicione de tal forma no mercado que o seu preço alcance maiores cifras.

- E contrariamente ao apontado pela Fiscalização, a Recofarma sempre foi muita clara e transparente a respeito do impacto que as despesas de publicidade têm sobre a definição de seus preços. De fato, como consta do Projeto Técnico-Econômico aprovado pela Suframa em 2007, juntado às fls. 1617/1695, a companhia dedica “vultosos recursos na divulgação das marcas objetivando a conquista de elevado market share para as bebidas fabricadas com seus concentrados”, além de ser expresso que “essas despesas, incluindo marketing, compõem os custos da Recofarma logo impactando o preço de venda”. Como será detalhado na seção referente à impossibilidade de qualificação da multa (tópico 7.2), tal declaração impede que se considere haver alguma forma de planejamento tributário abusivo.
- A importância da publicidade (seja direta ou indireta) para o modelo de negócios da Impugnante não passou despercebida pelo Carf (ou pelo antigo CC/MF). Nesse sentido, é essencial ter em mente que o Conselho de Contribuintes já teve a oportunidade de examinar o modelo de negócios adotado pelo “Sistema Coca-Cola” no Brasil, concluindo que seriam normais e necessárias as despesas da CCIL (controladora da Impugnante) com bonificações pagas a grandes clientes dos engarrafadores. Em abono do argumento, cita-se a ementa do acórdão proferido naquela assentada pelo CC/MF.
- Na ocasião, a Fiscalização alegava que tais despesas não tinham razão de ser, pois os beneficiários finais seriam os adquirentes de produtos dos engarrafadores, de forma que eles não teriam nenhuma relação contratual/negocial direta com a CCIL. Trata-se da mesma lógica subjacente à presente autuação, isto é, a publicidade arcada pela Impugnante visaria a produtos (bebidas) e adquirentes (consumidores finais) que não lhe dizem respeito diretamente; afinal, a Recofarma vende somente concentrados e somente para engarrafadores.
- Veja-se a fundamentação do CC/MF ao analisar as acusações fiscais naquela oportunidade:

“(...) não se pode negar a importância das empresas beneficiadas com as bonificações, não só pela expressão nacional e internacional, como, também, pela potencialidade das compras, ensejando não só um grande incremento de negócios com os produtos, como, também, pela divulgação da marca.

Da mesma forma, é certo afirmar-se que a recorrente beneficia-se com as negociações efetivadas pelas empresas franqueadas, sendo certo que aumentando-se as vendas destas, aumenta-se as vendas da recorrente. Divulgate a marca do produto, resultando, certamente, aumentos nas vendas das empresas franqueadas e da recorrente.”

- Pouco importa, portanto, se a publicidade não diz respeito (diretamente) aos produtos da Impugnante, o que deve ser avaliado é se tais ações de marketing servem a fomentar a atividade econômica da entidade, contribuindo para o sucesso da sua operação. A mesma compreensão também foi exposta nas já mencionadas decisões relativas às exportações para a Austrália, nas quais se reconheceu a importância dos reembolsos de despesas de publicidade do engarrafador australiano para as vendas da Impugnante (v. tópico 5.4).
- De fato, não há nada de estranho nas despesas de publicidade, nem com relação ao seu objeto (marca e bebida) nem com relação ao seu volume. Isso porque, em um mercado tão competitivo como o de refrigerantes, as despesas de publicidade são naturalmente mais elevadas do que em outros setores, compreendendo tanto grandes ações nacionais quanto múltiplas ações locais de fomento de vendas. Está-se diante de uma realidade comum entre as empresas de bens não duráveis, como fica claro em pesquisa da Deloitte divulgada pelo Wall Street Journal, segundo a qual as empresas de “consumer packaged goods” utilizam, em média, um quarto de suas receitas para financiar ações de marketing e publicidade.

Do equivocado arbitramento realizado pela Fiscalização

Das ilógicas consequências do arbitramento realizado pela autoridade tributária

- As premissas (chamadas de “indícios pela fiscalização”) adotadas pela autuação são, como visto, equivocadas ou enganosas. Só isso já bastaria para derruir a fundamentação dos autos de infração, tornando insubsistente a exigência relativa à suposta majoração indevida do benefício de redução de 75% do IRPJ. De qualquer modo, é importante contestar, também, as conclusões que se originaram das analisadas premissas fazendárias: a autoridade fiscal concluiu que o preço do concentrado estaria sobrevalorizado, ocultando receitas que não se identificavam com a atividade incentivada (venda de concentrados produzidos na ZFM).
- A bem da verdade, a única premissa utilizada pela fiscalização foi a crença de que a Impugnante usufruiria de benefícios fiscais em escala maior do que mereceria dentro da concepção ideológica dos fiscais autuantes. E isso fica claro da extravagante metodologia empregada pela Fiscalização para apurar tais “receitas ocultas”: a autuação, em uma visão tão singela

quanto equivocada, tomou a integralidade das despesas de publicidade registradas pela impugnante e considerou que seriam equivalentes a receitas não incentivadas.

- A fiscalização dividiu as despesas de publicidade da Impugnante em dois grupos: (i) incentivos comerciais para programas de marketing dos engarrafadores; e (ii) despesas de promoção institucional da Coca-Cola arcadas diretamente pela Recofarma. O primeiro grupo foi considerado simplesmente artificial, por se tratar – na visão do Fisco – de um esquema fraudulento para devolver parte do preço de venda dos concentrados aos engarrafadores, com o fim último de maximizar benefícios tributários para as duas partes da transação. O restante das despesas, isso é, as referentes à publicidade institucional da marca Coca-Cola teriam, na concepção da autoridade fiscal, como contrapartida na receita o recebimento de royalties, e não de preço de venda de produtos.
- Com base nessa metodologia, a fiscalização reclassificou a receita incentivada como não incentivada no montante equivalente ao total de despesas de publicidade da companhia. Observando atentamente o procedimento dos autuantes, percebe-se a existência de uma tese subjacente de que a impugnante não poderia, de forma regular e legítima, despende um centavo sequer em marketing e propaganda relativamente às bebidas Coca-Cola. É inédito um posicionamento tão contrário a despesas de publicidade como o se constata das autuações do fisco federal contra a impugnante (tanto essa quanto às concernentes aos exercícios de 2012/2013 e 2014/2016).
- A empresa deveria, assim, simplesmente abandonar o marketing das marcas e das bebidas Coca-Cola, deixando aos engarrafadores a função geral e absoluta de gerir a publicidade da Coca no Brasil. Deve-se lembrar que as logomarcas associadas às bebidas não são de propriedade dos engarrafadores, mas da TCCC, que é a responsável por formular a estratégia de marketing dos produtos Coca-Cola. A absurdez do raciocínio da Fiscalização é tamanha que se questiona sinceramente como chegamos à terceira autuação com base na analisada tese fazendária. Como se isso não bastasse, a metodologia fazendária é, no mínimo, extravagante ao tentar extrair a natureza das receitas auferidas pela Recofarma com base somente nas despesas de publicidade registradas pela companhia: se assim fosse, toda empresa deveria reclassificar suas receitas se tiver gasto com propaganda no exercício.

Impossibilidade de reclassificação da receita por ausência de embasamento legal

- Embora não tenha invocado expressamente o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, 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.

- Como visto até este ponto, a autoridade fiscal autuante partiu do suposto planejamento tributário abusivo para requalificar as receitas ora como royalties, ora como “outras receitas”, com a finalidade de reduzir a parcela incentivada de IRPJ a que a impugnante faz jus.
- Em termos práticos, a autoridade fiscal visa requalificar as atividades da Impugnante e reformular suas transações com uma parte independente envolvida em uma transação arm's length. O fisco pretende, assim, interferir nas atividades da impugnante determinando como ela deve precificar os seus produtos. Mais do que simplesmente desconsiderar um suposto ato simulado – o que não é o caso – a autoridade fiscal tenta definir como esse ato deveria ser praticado.
- Não obstante o fato de existir propósito negocial e substância econômica, a desconsideração pretendida pela autoridade fiscal autuante e confirmada pela DRJ, se olhada por uma perspectiva técnica-procedimental, também não poderá prosperar.
- Pela leitura do art. 116, parágrafo único, do CTN constata-se que foi atribuída à autoridade administrativa o poder de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos que tenham por finalidade dissimular a ocorrência do fato gerador. Determina ainda que esta mesma autoridade deverá observar os procedimentos estabelecidos em lei ordinária para que possa ocorrer a desconsideração de tais atos.
- Para que o mencionado artigo possa ser utilizado como fundamento de determinada autuação, é necessária a regulamentação dos procedimentos para desconsideração.
- A despeito de haver menção expressa neste sentido, não houve, até hoje, a regulamentação da mencionada norma. O governo propôs a regulamentação em duas oportunidades: (i) em 2002, quando da edição da Medida Provisória n. 66/2002; e (ii) em 2015, com a Medida Provisória nº 685/2015 e, em todas as oportunidades o Congresso rejeitou as tentativas.
- Em sendo assim, a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN depende de o Congresso aprovar lei que liste os procedimentos a serem observados pela Receita Federal, o que, até o momento ainda não ocorreu. Neste sentido, o Carf já se manifestou em recente julgado.
- Ademais, também 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. Não pode, pois, a Autoridade Fiscal utilizar o artigo em discussão como fundamento da

reclassificação da receita pretendida, por carecer de edição da lei ordinária regulamentadora.

- Sob outro prisma, o arbitramento realizado pela Fiscalização também não poderá se basear no art. 148 do CTN, como parece crer a autoridade tributária (fl. 148). Isso porque o arbitramento é medida extrema, que só se justifica quando, comprovada a ocorrência do fato gerador, a escrituração contábil do contribuinte se mostra imprestável para a aferição dos fatos, conforme a consolidada jurisprudência deste CARF e do STJ.
- Há dois requisitos apontados na jurisprudência, nenhum dos quais se encontra presente no caso em análise: (i) um fato gerador confirmado (inclusão de receitas não incentivadas no lucro da exploração), e (ii) inidoneidade da escrita fiscal do contribuinte para os fins legais.
- Tanto é assim que esses documentos serviram às apurações do lucro real e do lucro da exploração, que não foram questionadas pela fiscalização. Pelo contrário, os números deram suporte à fiscalização fazendária, ainda que a interpretação da sua natureza divirja daquela atribuída pela impugnante. Desse modo, o arbitramento descrito acima não pode ser empregado neste caso. De duas uma, portanto: ou a fiscalização de fato se amparou no art. 116, parágrafo único, do CTN embora a decisão negue essa possibilidade – hipótese em que se aplicará toda a argumentação contestatória acima – ou o arbitramento foi indevidamente aplicado ao caso. Em ambos os cenários, o caso é de nulidade.
- De qualquer modo, diante dos critérios utilizados pela Fiscalização para a reclassificação da receita, vale analisar as razões pelas quais é improcedente a alegação de que a empresa cobraria royalties dos engarrafadores.

Da inexistência de cobrança dissimulada de royalties

Os engarrafadores são distribuidores do Sistema Coca Cola, logo, royalties seriam inaplicáveis

- Como comprovam os contratos mencionados na fl. 59 do processo, o único uso adquirido pelos engarrafadores das marcas é aquele gratuitamente cedido para a finalidade de distribuição dos produtos.
- De fato, 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.
- Royalty é geralmente definido como o pagamento recebido em razão do licenciamento de uso ou direito de uso de propriedade intelectual. Analisando as atividades e o lucro da Recofarma, a Fiscalização alega que

haveria royalties embutidos no preço do concentrado. Todavia, tal afirmação é inconsistente com a supramencionada definição de royalty. Para se determinar se há royalties devidos nesse caso, deve ser comprovado que a Impugnante recebeu o montante, pago pelo engarrafador, em razão da outorga do direito de uso da marca.

- Em uma análise estritamente jurídica, o lançamento tributário deveria ser afastado, uma vez que o contrato foi firmado entre a TCCC e os engarrafadores, não pela Impugnante, 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.
- A imposição de royalties pelo uso da marca na distribuição não faria o menor sentido, já que, de acordo com a legislação brasileira, constitui um direito do distribuidor. Dispõe o artigo 42, inciso I, da Lei 9.279/96: o titular da marca não poderá impedir que comerciantes ou distribuidores utilizem sinais distintivos que lhes são próprios, juntamente com a marca do produto, na sua promoção e comercialização.
- Conforme demonstra o parecer jurídico emitido por renomado escritório especializado em propriedade intelectual (doc. nº 04), com base na aplicabilidade da Lei nº 9.279/1996, o engarrafador pode utilizar a marca a título gratuito.
- O Contrato de Fabricação prevê que não será devido nenhum pagamento pelo uso das marcas da TCCC relativamente à preparação, acondicionamento, distribuição e venda das bebidas no Brasil, o que é inteiramente condizente com as disposições da legislação brasileira já analisadas. O engarrafador paga, somente, pela compra de mercadorias. A vedação a royalties nos termos do contrato não deve ser lida como se fosse possível a sua cobrança se os termos contratuais fossem distintos, pois isso – como visto – não é possível. No mais, como já dito, a utilização da marca pelo engarrafador é deveras limitada nos termos do contrato de fabricação e distribuição, dado que o acordo protege a TCCC contra o mau uso de suas marcas para propósitos além daqueles estritamente relacionados com vendas, determinando, assim, que os engarrafadores não são titulares das marcas, sendo meramente autorizados a utilizá-las temporariamente.
- E esse não é o caso só no Brasil, mas globalmente, como pode ser conferido nos Comentários ao Modelo de Acordo Internacional da OCDE (“Convenção Modelo”) sobre Renda e sobre o Capital. Embora a Convenção Modelo não tenha nenhum efeito vinculante, a experiência mostra que a maioria dos tratados tributários não considera a Convenção Modelo apenas como um ponto de partida, mas adota seus principais

padrões em todas as suas cláusulas centrais. A Convenção Modelo inclui comentários sobre os artigos (“Comentários”), cuja função é interpretar e demonstrar suas disposições. Embora o Brasil não pertença à OCDE, adere e aplica o Modelo da Convenção da OCDE, bem como os Comentários, em seus tratados.

- O Relatório Final da OCDE sobre o BEPS, Ações 8-10, contém um exemplo similar, referente ao contrato de distribuição de relógios de uma marca “amplamente conhecida”, “estabelecida com sucesso” e revestida de “considerável valor econômico” no país do distribuidor. A OCDE conclui que nenhuma parte do preço pago pelo distribuidor ao fabricante deve ser tratada como royalty.
- O propósito principal do contrato de fabricação é a distribuição. No entanto, as modestas etapas industriais de diluição e engarrafamento somente são executadas por eles por estarem mais próximos dos pontos de venda das bebidas, reduzindo os custos de transporte em comparação ao carregamento de milhões de litros de refrigerante por todo o território nacional a partir da fábrica da Impugnante. Esse tratamento complementar dado ao concentrado (hidratação, edulcoração e, por vezes, carbonatação) não desnatura a sua atividade como de exclusiva distribuição, pois constituem etapas acessórias e comuns em contratos de distribuição (preparação, montagem, customização, (re)acondicionamento, etc). Tanto é verdade que as Transfer Pricing Guidelines on Safe Harbours da OCDE (Revisão da Seção E) definem como “distribuidoras de risco normal” as que executam tais operações prévias e de “distribuidoras de baixo risco” as que se limitam à simples revenda. O parecer sobre propriedade intelectual conclui que o contrato de fabricação é essencialmente um contrato de distribuição “porque as atividades desenvolvidas pelas fabricantes até que o produto final (bebidas e xaropes embalados) chegue ao seu destino não exigem uma preparação complexa...” (doc. nº 04, cit., p. 11).
- As atividades realizadas pelo engarrafador são simples e padronizadas e assumem o papel que as funções de “montagem” e “acondicionamento” assumem na indústria de bebidas. O custo de transporte do concentrado hidratado seria proibitivo à atividade, o que, por sua vez, exige que a função de diluição e embalagem seja realizada próxima ao ponto de venda. Assim, no que diz respeito ao negócio de bebidas, essas atividades são um primeiro passo natural do processo de distribuição e estão inextricavelmente ligadas a esse processo. Como também foi observado, o processo de engarrafamento não é um processo patenteado ou secreto que requer o uso de um intangível da TCCC. Cada distribuição moderadamente sofisticada exigirá que o distribuidor realize algumas ações preparatórias antes que o bem possa ser distribuído – seja montagem, customização, recondicionamento ou outras atividades.

- De fato, existem exemplos claros para um distribuidor se engajar na preparação do produto antes de sua distribuição. Ou seja, o distribuidor realizou atividades que podem ser caracterizadas como “montagem”, “processamento” ou “customização” antes de distribuir o produto. O parecer sobre propriedade intelectual confirma o fato de que “cabe reiterar que as atividades de simples preparo e envasamento das bebidas e xaropes por parte das empresas fabricantes não desnaturam o caráter de distribuição do Contrato.” (doc. nº 04, cit., p. 13).
- Essa é, de resto, a jurisprudência do Carf em casos similares – com a diferença única, desimportante para os fins desta defesa, de que os royalties imputados a uma parcela do preço eram atribuídos à transferência de tecnologia, e não ao uso de marca (e isso embora também houvesse uma marca em jogo). No mesmo sentido, o Acórdão nº 1202.000.011, afastando a pretensão de embutirem-se royalties no preço de venda de livros didáticos feita por empresa de curso de idiomas aos seus franqueados.
- Clara, assim, a compatibilidade da conduta da Impugnante com o entendimento tradicional desta Corte administrativa.

A natural influência da propriedade intelectual sobre o preço do concentrado e das bebidas

- O concentrado não é um produto genérico, contendo, na realidade, todos os ingredientes essenciais para a definição do produto final, cuja produção pelos engarrafadores é somente uma função de hidratar e, eventualmente, adicionar gás carbônico antes de engarrafar a bebida. Inexiste dúvida de que o concentrado é vendido com um ágio substancial em relação ao seu custo de fabricação. Todo produto de marca receberá um prêmio atribuível a ela. Ademais, no presente caso, não se pode perder de vista que a fórmula Coca-Cola (presente nos concentrados) é uma das mais valiosas do mundo.
- De fato, a análise do Parecer Econômico afirma que “[a] marca desempenha um papel essencial para a diferenciação dos produtos, distinguindo bens e serviços pela sua origem comercial ao diferenciar os produtos de uma empresa dos oferecidos por suas concorrentes” (doc. nº 06, cit., p. 13). Também confirma que o valor da marca é intrínseco e inseparável do próprio produto e uma parte importante do preço de compra de marcas como a Coca-Cola (doc. nº 06, cit., p. 13-14). 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.

- Além disso, o Parecer Jurídico de especialistas em propriedade intelectual confirma “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 CocaCola), 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.” (doc. nº 04, cit., p.10-14).
- Ademais, se fosse possível cobrar royalties sobre todos os produtos que tivessem alto valor agregado devido à propriedade intelectual em sua produção ou venda, não apenas os concentrados, mas todos os produtos de marca distribuídos ou importados (como relógios, sapatos, roupas, carros, etc.) teriam seus preços divididos entre royalties e demais componentes de seu preço. Se fosse esse o caso, a Zona Franca de Manaus só atrairia indústrias primárias, uma vez que relacionada apenas à parte dos bens sem valor adicionado pelo uso de propriedade intelectual na produção, seus incentivos seriam inversamente proporcionais ao valor agregado. Muitas das indústrias ali estabelecidas, como a eletrônica ou a indústria de duas rodas, seriam prejudicadas. Não sendo esse o caso, é compreensível que, apesar de estar lá há mais de 25 anos com práticas consistentes, a Impugnante só agora se surpreenda com a acusação de royalties ocultos.
- Em termos contábeis/econômicos, a acusação dos auditores fiscais de um suposto royalty disfarçado desconsidera equivocadamente o fato de que os concentrados já são valorados pelas marcas, tomando uma renda gerada pela própria entidade por uma receita gerada por terceiros:

“Receita de venda de mercadorias, produtos e serviços representa os valores reconhecidos na contabilidade a esse título pelo regime de competência e incluídos na demonstração do resultado do período. (...) Valor adicionado recebido em transferência representa a riqueza que não tenha sido criada pela própria entidade, e sim por terceiros, e que a ela é transferida, como por exemplo receitas financeiras, de equivalência patrimonial, dividendos, aluguel, royalties, etc. Precisa ficar destacado, inclusive para evitar duplacontagem em certas agregações.” (CPC nº 09)
- Não é correto afirmar que as marcas só gerariam lucros à Impugnante caso fossem cedidas para a exploração de terceiros já que elas já adicionam valor aos concentrados.

- Segundo o art. 123 da Lei nº 9.279/1976, marca de produto ou serviços é “aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa”.
- Além disso, a legislação brasileira permite o registro como marca dos seguintes signos distintivos: “(...) nomes, palavras, denominações, conjunto de letras, dígitos, monogramas, emblemas, figuras, vinhetas, ornamentos, desenhos, ilustrações, relevos, perfurações, transparências, gravuras, recortes, gravuras, estampas, fotografias, selos, selos, etiquetas e outros sinais distintivos de atividade industrial, comercial, agrícola ou civil” (art. 93 do Decreto-lei nº 7.903/1945).
- Conforme leciona NEWTON SILVEIRA, a marca não se restringe àquilo que é popularmente conhecido como logotipo, sendo seu conceito jurídico definido por um critério funcional ou finalístico.
- Isto é, para caracterizar-se como um produto distinguido por uma marca (não-genérico), não é necessário que sobre ele esteja apostado um logotipo ou que seja acondicionado para apresentação. Basta que o produto seja identificado por aquele nome ou sinal apto a distingui-lo de outro produto idêntico, semelhante ou afim. É exatamente o que ocorre com os concentrados vendidos pela Recofarma, os quais são identificados por meio de suas marcas, por sua vez correspondentes aos sabores determinados pelos concentrados. É ver, por exemplo, as ilações contidas no TVF relativas ao concretado Matte Leão, as quais demonstram que as marcas acompanham os concentrados, inclusive aos olhos da Fiscalização (fl. 65).
- Resumindo, 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. O Parecer Jurídico anexo confirma este fato de que “o valor da propriedade intelectual relativa aos concentrados não pode ser artificialmente separado do valor inerente desses bens” (doc. nº 04, cit. p. 10).

O argumento do Fisco de que as despesas com publicidade arcadas pela Recofarma convertem o seu lucro para royalties é inconsistente com a realidade comercial, com a prática contábil e com o entendimento do Carf

- A visão da Receita Federal de que uma empresa não investiria largas somas na promoção da marca sem que, para tanto, cobre royalties é incoerente com a realidade econômica e com a prática comercial. Com efeito, companhias investem ostensivamente em marcas por meio de

publicidade ou por outros meios, não cobrando, entretanto, royalties na distribuição final dos produtos da marca.

- 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, a combinação típica 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.
- Em adição, vale ressaltar que a correspondência direta traçada pelo fiscal entre receitas e despesas não é absoluta mesmo sob a ótica do princípio da competência. O Pronunciamento CPC nº 00 (R1) é muito claro a esse respeito.
- Ou seja, as despesas com propaganda não se justificam necessariamente pelos lucros provenientes da exploração isolada da marca. Também é possível reconhecer despesas que correspondem a receitas auferidas indiretamente e no longo prazo. No caso da Impugnante, já se demonstrou que as despesas com publicidade e propaganda são necessárias para gerar aumento de faturamento e de receita líquida de vendas.
- O equívoco da Fiscalização também é notado no parecer contábil juntado aos autos (doc. nº 07):

“O argumento central da Autoridade Fiscal (que nos parece não fazer o mínimo sentido) é que pela adoção do confronto contábil de receitas com correspondentes despesas ou pelo Regime de Competência, cada um real de Despesa Própria com Marketing Institucional da RECOFARMA representaria automaticamente um real de Receita de Royalties que estaria escondido nas Receitas de Vendas de Produtos. Não foi observado pela Autoridade Fiscal que a aplicação do confronto entre receitas e despesas não pode ser adotado irrestritamente. As mesmas normas contábeis que determinam a sua aplicação também a limitam: ‘... a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta Estrutura Conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.’ (CPC Estrutura Conceitual 4.50; g.a.).

(...)

E, mesmo que se analise a situação à luz da prevalência da essência sobre a forma, não conseguimos aceitar que, nesse caso, haja alguma diferença entre as duas realidades (econômica e jurídica) a promover alteração nos valores das receitas de vendas”

- Registre-se, ainda, que todos os players que dependem da venda de bebidas investem fortemente em publicidade. A esse respeito, já se escreveu sobre o setor de bebidas:

“Dado que a forte competição entre os principais concorrentes se dá através de atributos subjetivos relacionados às preferências pessoais dos consumidores e que o poder de fixação de preços acontece via construção de marcas, o setor demanda altos gastos com propaganda, tendo nessa necessidade uma das grandes barreiras a novos entrantes.

Com relação aos investimentos em propaganda, as principais ferramentas utilizadas são as campanhas publicitárias em comerciais de televisão, cinema, rádio, veículos de informação impressa e virtual, além de patrocínios em atividades esportivas, sociais e culturais. Segundo as informações apresentadas na Tabela 6, o setor de bebidas brasileiro investiu R\$ 5,864 bilhões em anúncios no ano de 2013.”

- A conexão entre as vendas de concentrado da Impugnante ao engarrafador e a venda pelo engarrafador dos produtos acabados é indiscutível. Primeiro, o concentrado é o ingrediente mais significativo nas bebidas e, uma vez adquirido, o concentrado só pode ser convertido nos produtos correspondentes das marcas da TCCC. Também, o processo de engarrafamento está sujeito a especificações e controles rigorosos que garantem a qualidade e a integridade da bebida produzida com o concentrado. Além disso, e obviamente, a ligação financeira entre a venda de concentrado e a venda de bebidas é direta – quanto mais bebidas vendidas pelo engarrafador, mais concentrado é vendido ao engarrafador.
- Há, ainda, reconhecimento expresso do Carf no sentido de que a Coca-Cola não visaria o fortalecimento de suas marcas para a cobrança de royalties, mas sim para incrementar as vendas de seus produtos. Cuida-se do acórdão nº 3201-005.66817, oportunidade na qual se analisou a legitimidade da apropriação de créditos de PIS/Cofins sobre despesas com propaganda e publicidade por parte da Visa do Brasil Empreendimentos Ltda.
- As despesas de publicidade da Coca-Cola não são, no entendimento do Carf, razão para reclassificação de receitas, pois tem como objetivo final “vender bebidas, e não fortalecer a marca”. Trata-se de compreensão oposta à que fundamenta a autuação ora impugnada, a qual crê que a atividade mais relevante da Impugnante é o licenciamento de marca, e não a venda dos concentrados.
- O preço de incidência, como discutido acima, alinha os interesses comerciais do engarrafador e da Recofarma. A venda de concentrado e a venda de bebidas visam o objetivo único de maximizar os retornos potenciais na relação entre engarrafador e a Recofarma. Assim, os

esforços de publicidade e marketing da Impugnante para aumentar o volume de vendas das bebidas não são só inteiramente justificados por tais relações, mas necessários para que a Recofarma maximize os seus objetivos financeiros

Da irrelevância das controvérsias travadas em outros países

- A Fiscalização invoca três processos em curso no exterior no afã de reforçar a sua tese especificamente quanto aos royalties (fl. 96 e ss.).
- Primeiro, é importante pontuar a total irrelevância das considerações do auto de infração a respeito do tratamento fiscal conferido aos engarrafadores da Espanha e de Israel.
- Não bastasse a absoluta autonomia de jurisdições, as discussões nos processos mencionados ainda não foram encerradas. Além disso, fato é que se desconhecem as circunstâncias fáticas concretas e a legislação de tais países, não podendo, portanto, suas conclusões serem emprestadas para o caso aqui em discussão. Quanto aos supostos royalties, aliás, não é raro que dois países adotem qualificações díspares diante da mesma grandeza.

O contencioso norte-americano

- Em seu tópico 5.1, o Termo de Verificação Fiscal noticia a existência de litígio entre The Coca-Cola Company e o Fisco federal norte-americano (IRS), juntando como anexos a íntegra da defesa ali apresentada, no original (fls. 1.265/1.299) e em tradução oficial (fls. 1300/1319). Da leitura que faz do documento, conclui que a disputa residiria na classificação a ser atribuída a valores recebidos pela TCCC, entre 2007 e 2009, de diversos países, dentre os quais o Brasil.
- Sempre na visão do fiscal, a TCCC haveria informado na referida defesa ter recebido US\$ 6 bilhões, originários de tais países, relativamente a intangíveis, “com base em um ‘Acordo’ firmado com o IRS em 1996”.
- A Impugnante, não participando da discussão travada entre a sua controladora indireta TCCC e o IRS, não tem como opinar com segurança sobre o seu conteúdo.
- O que o item 5.d da petição noticia é a existência de um Acordo entre a TCCC e o IRS sobre a alocação de lucros entre esta e as suas subsidiárias estrangeiras: uma questão de transfer pricing (item 5.d.1.i da petição da TCCC, fl. 1.308), que costuma ter natureza quantitativa e não qualitativa.
- O item que alude ao recebimento de US\$ 6 bilhões tampouco indica que se tratou de royalties (item 5.d.1.vi, da petição da TCCC, fl. 1.308). A esse respeito, o item 5.e.1.iii.B da petição informa que, nos referidos exercícios, a lei brasileira impunha restrições à remessa de royalties por

intangíveis – o que não é confissão do recebimento de rendimentos dessa natureza (fl. 1.309).

- Em suma, a leitura adequada da peça juntada pela Fiscalização revela que a disputa entre a TCCC e o IRS residiria na alocação de rendimentos de atividades de subsidiárias estrangeiras da companhia, não sendo relevante a qualificação de tais rendimentos. A interpretação da Fiscalização parece buscar um sentido inexistente nas palavras contidas na petição, o que de maneira nenhuma pode servir para confirmar a autuação.
- Nesse ponto, duas observações se impõem: ainda que, por acaso, o fiscal tivesse razão ao dizer (i) que processo norte-americano trata da requalificação de rendimentos e (ii) que importâncias pagas sob outras rubricas pela CCIL à TCCC foram tratadas nos EUA como royalties, isso não significaria que também o Brasil devesse reconhecer-lhes tal natureza jurídica. Cada país é soberano para definir os institutos jurídicos como melhor lhe pareça, e nem mesmo os tratados contra a dupla tributação internacional (que o Brasil e os EUA sequer mantêm) conseguem evitar tais divergências, atuando no máximo para mitigar-lhes os efeitos. Bem por isso, a requalificação de rendimentos é fenômeno recorrente no Direito Tributário Internacional, como atesta a melhor doutrina.
- Depois, e sobretudo: um hipotético dever de pagamento de royalties à TCCC pela CCIL (controladora da Impugnante) não importaria a conclusão de que também a Impugnante deveria cobrar royalties dos engarrafadores, como quer a fiscalização. Isso porque são muito diversas as relações mantidas entre essas quatro pessoas, e aquela considerada nesta autuação (Recofarma ↔ engarrafadores) claramente repele a ideia de royalties.
- Sobre esse segundo ponto, a fiscalização reconhece a falta de lógica da autuação. A Fiscalização entende que a titular das marcas (TCCC) recebe, somente, participação de lucros das atividades no mercado brasileiro, ao passo que a subsidiária indireta no Brasil (Impugnante), que não pode sequer licenciar as marcas, cobraria royalties dos engarrafadores (distribuidores das bebidas Coca-Cola) pelo uso de tais intangíveis. O absurdo da tese fazendária é inegável.
- Por último, vale apontar que a Fiscalização reconhece que a controvérsia americana não é relevante para os fatos pertinentes à autuação lavrada, já que trata somente de lucros recebidos pela TCCC de suas subsidiárias estrangeiras. Como já foi visto, as acusações feitas pela Fiscalização são referentes à classificação dos pagamentos feitos pelos engarrafadores para a Recofarma pela venda de concentrados: não há um elo lógico entre a natureza dos pagamentos feitos por uma subsidiária a sua controladora

e a natureza dos pagamentos feitos por partes independentes (arm's length) pela venda de mercadorias.

O contencioso espanhol

- Ao item 5.2, o Termo de Verificação Fiscal alude a uma decisão administrativa espanhola desfavorável à Coca-Cola em situação fática similar à dos presentes autos (com a diferença de que os fornecedores do concentrado se situavam no exterior).
- Um detalhe relevante desautoriza a extensão para o Brasil das conclusões ali atingidas: a presunção legal de onerosidade da cessão de bens e direitos, existente naquele país (art. 12 do Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes¹⁹) e invocado como fundamento central da decisão invocada. Essa presunção legal descaracterizou a gratuidade do uso da marcas prevista, lá como aqui, na cláusula 13 do Contrato de Fabricação.
- Ocorre que, ao contrário do que se passa na Espanha, aqui se admite sem a menor contestação o licenciamento gratuito de marcas. É o que atesta a unanimidade da doutrina especializada.
- E como já visto a cessão gratuita do uso de marca é da essência da distribuição de mercadorias, categoria a que se subsomem os contratos entre a TCCC e os engarrafadores.
- A respeito dessa questão, a decisão espanhola – transcrita na autuação ora impugnada – talvez forneça um dado relevante, pois reconhece, expressamente, que os contratos celebrados com os engarrafadores são, em essência, contratos de distribuição.
- Segundo a Fiscalização brasileira, o caso espanhol revela “grande similaridade com o planejamento tributário posto em prática pelo Sistema Coca-Cola no Brasil” (fl. 107). Se assim entende, não pode divergir do entendimento da Autoridade Tributária daquele país no que se refere à qualificação do contrato firmado com os engarrafadores, isso é, de distribuição. E como já demonstrado, a legislação brasileira garante ao distribuidor o uso gratuito das marcas, ao passo que o ordenamento espanhol possui previsão pela qual se presume a cessão onerosa de marcas. Portanto, o fato de ser um contrato de distribuição impede que se cobre royalties no Brasil.
- Portanto, se a decisão espanhola é prova de algo, é somente da adequada classificação do contrato celebrado com os engarrafadores brasileiros, os quais desempenham uma atividade de distribuição.

O contencioso israelense

- Em seu tópico 5.3, o Termo de Verificação Fiscal transcreve notícia da internet sobre uma disputa aparentemente semelhante à dos autos entre

a Coca-Cola e o Fisco israelense, que ainda permanece em trâmite sem qualquer decisão (fls. 108/110). Com relação ao artigo jornalístico, a Impugnante reitera que as informações nele contidas são anônimas e desconhecidas, apresentando declarações factuais que não foram oficial ou extraoficialmente verificadas.

- Dada a atecnia da fonte, sabidamente sujeita a incompletudes e imprecisões – para dizer o mínimo – quanto a temas técnicos, a Impugnante se abstém de qualquer comentário, pedindo que o texto seja desconsiderado pelos eminentes Julgadores.

Subsidiariamente: irrelevância da requalificação parcial das receitas como royalties para o cálculo do incentivo fiscal. Inclusão do licenciamento das marcas nas atividades incentivadas

- Demonstrou-se, até este ponto, que as receitas da Impugnante jamais poderiam ser reclassificadas como royalties. Entretanto, ainda que essa reclassificação fosse levada a cabo, o que se admite apenas para fim de debate, a consequência jurídico-fiscal seria distinta daquela indicada pela Receita Federal.
- O benefício fiscal usufruído pela Impugnante decorre do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, que estabelece redução de 75% do IRPJ sobre o lucro da exploração de setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional.
- O Decreto nº 4.212/2002, artigo 2º, inciso VI, alínea “h”, definiu os setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, entre eles a indústria da transformação de bebidas.
- Após descrever o conceito de indústria da transformação e se reportar ao art. 111 do CTN, a fiscalização passa a defender que a redução de IRPJ somente alcançaria as receitas diretamente ligadas a tal atividade, e não royalties, “o que nada tem a ver com as atividades econômicas que o legislador quis de fato incentivar” (fl. 79). Desse modo, concluiu-se que as receitas de royalties não estariam abrangidas pelo benefício.
- Essa conclusão não se sustenta. Isto porque, ainda que se admita a reclassificação de parte da receita da venda de concentrado como royalties, impor-se-á reconhecer que esses royalties estão associados à “indústria da transformação de bebidas”.
- Por força contratual, os engarrafadores não podem, a partir dos concentrados vendidos pela Recofarma, fabricar e comercializar outros refrigerantes que não aqueles da linha Coca-cola. Na verdade, eles são obrigados, de acordo com o contrato de fabricação assinado com a TCCC, a seguir rígidos padrões de fabricação. Assim, de que adiantaria comprar o concentrado sem a possibilidade de usá-lo como insumo para fabricação e venda de um refrigerante Coca-cola?

- Portanto, quando a própria Receita Federal define que a Impugnante se enquadra no setor econômico considerado prioritário para o desenvolvimento regional, fazendo referência à indústria de transformação de bebidas, está, obviamente, a se referir a todas as suas atividades inerentes a esse setor da economia.
- Não se trata de conferir interpretação mais abrangente do que a literal, até porque a norma pouco trata da abrangência do benefício, mas da única interpretação possível. Afinal, a finalidade da norma é estimular setores econômicos que propiciem o desenvolvimento regional, objetivo que não é alcançado quando se viabiliza apenas uma das duas pernas vitais para uma empresa operar. Repita-se: não há como se falar de venda de concentrado sem associá-lo ao refrigerante como produto final e vice-versa; a atividade é uma só, indissociável, independentemente da classificação da receita. Assim, se aquele empreendimento é tido por prioritário para o desenvolvimento da região, então essa característica abrange toda a atividade que circunda a venda do concentrado, compreendendo, por óbvio, os supostos royalties.
- Inúmeras decisões administrativas reforçam essa conclusão. Por exemplo, na Solução de Consulta COSIT nº 2/2015, esclareceu-se que, embora o Decreto nº 4.213/2002 faça referência apenas a “empreendimentos hoteleiros”, cujo conceito literal é de estabelecimento destinado a receber hóspedes, são também consideradas incentivadas as receitas provenientes de restaurante, tendo em vista, como consta do inteiro teor, “ser a atividade de restaurante mantida pelo hotel associada diretamente à de hotelaria”. Ou seja, não seria propriamente receita de hotelaria, mas estaria associada ao setor de hotelaria.
- Já no julgamento do Processo nº 13502.721207/2014-16, o Carf decidiu que o incentivo abrange a venda da sucata resultante da fabricação de determinado material incentivado: “Se o benefício fiscal objetivo redutor do IRPJ e Adicionais não Restituíveis abarca a fabricação de determinado material ou composto, a sucata feita dessa substância está igualmente abrangida pela benesse, devendo a receita percebida pela sua venda compor o Lucro da Exploração.” (Acórdão nº 1402-002.605, j. 20.06.2017) Ainda conferindo interpretação axiológica ao benefício fiscal, pode-se citar a Decisão 05/1997, da SRRF da 7ª RF, na qual se estendeu à receita de locação o benefício fiscal.
- Na mesma linha, na Solução de Consulta nº 56, de 09.03.2007, concluiu-se que, sendo o investimento da empresa preponderantemente instalado na área da SUDAM, o benefício deve alcançar a totalidade da atividade.
- Cite-se, ainda, a Solução de Consulta nº 15, de 14.05.2002, em que se esclareceu que o fato de as mercadorias incentivadas serem previamente enviadas para armazém geral localizado em outro Estado não desnatura o

incentivo, evidenciando, mais uma vez, a interpretação finalística da norma, sem a qual o efetivo propósito de estimular o desenvolvimento daquela região não é alcançado.

- Em resumo, portanto, a reclassificação de parte da receita para royalties não alteraria o cálculo do incentivo fiscal.

Subsidiariamente: a reclassificação de receitas e a aplicação do art. 557 do RIR/99 (art. 636 do RIR/18)

- A Impugnante não auferia receitas a título de royalties. E ainda que auferisse, estariam tais receitas abrangidas pelo benefício em questão, por estarem vinculadas à atividade incentivada.
- No entanto, mesmo que se admitisse que as premissas fiscais procedem e que, portanto, (i) o preço de venda do concentrado inclui valores de royalties; e que (ii) tais valores representam receita da Impugnante que não está abrangida pela atividade incentivada e que deve ser excluída do lucro da exploração, ainda assim o argumento do Fisco não se sustenta, ante o descumprimento do que dispõe o art. 557 do RIR/1999.
- De acordo com o aludido dispositivo, caso uma pessoa jurídica que goze do benefício fiscal ora em debate mantenha atividades não consideradas como industriais ou agrícolas que sejam consideradas não incentivadas, então se fará necessário segregar a apuração, por atividade, de receitas e despesas decorrentes destas atividades daquelas receitas e despesas decorrentes da atividade incentivada. A mesma lógica é aplicada no art. 636 do RIR/2018.
- É de se notar, inclusive, que esta foi a premissa das autoridades tributárias para segregar a receita de royalties das receitas que seriam propriamente decorrentes da venda do concentrado. Mais do que isso, depreende-se da leitura do Termo de Verificação Fiscal que tal segregação foi realizada tão somente para as receitas auferidas pela Impugnante.
- A autoridade fiscal, portanto, simplesmente, reclassificou as receitas decorrentes de royalties, diminuindo-as da “receita líquida de atividade incentivada” para alocá-las à “receita líquida das demais atividades” (conforme se apreende da fl. 134/135).
- Partindo-se, contudo, desta mesma premissa fiscal, é natural concluir que não só as receitas supostamente de royalties deveriam ter sido segregadas das receitas incentivadas, como também as despesas relacionadas a tais royalties deveriam ser segregadas daquelas consideradas necessárias ao desempenho da atividade incentivada. Como a Impugnante desenvolve mais de uma atividade, conforme supõe a Autoridade Tributária, a segregação dessas receitas e despesas deveria ter sido efetuada para cumprir o que determina o artigo 557.

- Nessa linha, as despesas incorridas pela Impugnante a título de publicidade de marcas deveriam também ser apuradas separadamente das demais despesas, conforme o artigo 557 do RIR. Afinal, a própria autoridade fiscal entende que tais despesas teriam correlação com o desenvolvimento da marca da Impugnante e não com a produção e venda do concentrado.
- Feita, portanto, 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, pela fantasiosa teoria do fisco, as receitas de royalties e as despesas de publicidade institucional das marcas são de mesmo montante e, por consequência, o confronto dessas duas grandezas revelará resultado não incentivado de valor zero.
- O mesmo racional se aplica para o suposto aumento artificial alegado. Apesar da total incoerência da alegação de que tal receita é artificial e, portanto, não deveria existir, a própria autoridade fiscal a reclassifica como receitas de outras atividades. Por lógico, se esse é o enquadramento defendido, o tratamento fiscal dado deve ser o previsto na legislação supramencionada, e não o que mais a favorece, como pretende impor.
- Exatamente da mesma forma, no que diz respeito aos royalties e despesas de publicidade, os pagamentos sob o Contrato de Incentivo, nos quais a autoridade tributária se baseia para alegar que o Impugnante “artificialmente” aumentou os preços dos concentrados, deve-se necessariamente reduzir a “receita de outras atividades”. Nesse caso, assim como os supostos royalties e despesas de publicidade, a comparação dessas duas quantidades revelará um resultado não incentivado igual a zero.
- Em outras palavras, a mecânica de cálculo utilizada pela Autoridade Tributária levou em consideração a alternativa estabelecida no art. 557, § 3º, e não a regra prevista no caput e § 1º do artigo 557, calculando, assim, a relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total. É válido apontar que a alternativa só seria aplicável se, e somente se, o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecesse condições para apuração do lucro por atividade. Porém, foi confirmado pela autoridade tributária, a possibilidade de efetuar tal apuração não sendo aplicável, portanto, a utilização da regra alternativa.
- E que não se diga que a impugnante não tem capacidade de aplicar a regra. Uma porque a própria autoridade já confirmou que seria possível, e a duas porque a Impugnante possui contabilmente os registros separados e só não separa as apurações e utiliza o método alternativo, pois as receitas não incentivadas são muito incipientes.

- Só para confirmar o quanto exposto, veja-se, em planilha ilustrativa abaixo, que a alocação – conforme determina o art. 557 do RIR – das receitas de royalties e das despesas de publicidade que deu base à definição das receitas de royalties pela Autoridade Tributária levará aos mesmos resultados já obtidos pela Impugnante e ora questionados pelo Fisco Federal:

Demonstrativo da Apuração do Benefício Fiscal por Atividade (Incentivada e não Incentivada)

	Cenário Atual	Atividade Incentivada	Atividade não Incentivada	Total
Apuração do Resultado:				
Vendas Brutas (Concentrado / Royalties)	11.000	10.000	1.000	11.000
Despesas de Marketing	(1.000)		(1.000)	(1.000)
Lucro Líquido	10.000	10.000	-	10.000
Lucro Real:				
Lucro Líquido	10.000	10.000	-	10.000
Adições/Exclusões				
Lucro Tributável	10.000	10.000	-	10.000
Alíquota do Imposto de Renda	25%	25%	25%	25%
Despesa do Imposto de Renda	2.500	2.500	-	2.500
Incentivo Fiscal do Imposto de Renda	(1.875)	(1.875)	-	(1.875)
Imposto de Renda a ser Recolhido	625	625	-	625
Diferença				
Determinação do Benefício do Imposto de Renda				
Receita Operacional	11.000	10.000		
Receita não Operacional		-		
Total das Receitas	11.000	10.000		
% Das Receitas Incentivadas	100,0%	100,0%		
Lucro da Exploração	10.000	10.000		
Porcentagem do Lucro Beneficiado	100,00%	100,00%		
Base do Lucro da Exploração	10.000	10.000		
Alíquota do Imposto de Renda	25%	25%		
Valor de Base para Cálculo do Incentivo Fiscal	2.500	2.500		
Valor do Benefício Fiscal de Redução do IRPJ	1.875	1.875		

- Assumidas, portanto, as premissas fiscais, deve-se aplicar o art. 557 do RIR, o que não trará qualquer impacto no aproveitamento do benefício fiscal gozado pela Impugnante e ensejará o cancelamento da autuação fiscal em referência.
- Portanto, ainda que se assumisse que existe a cobrança de royalties na operação, o que se faz apenas para fins de argumentação, pela legislação do benefício do lucro da exploração, as atividades supostamente não-incentivadas deveriam ser segregadas em balanços distintos, conforme determina a legislação, 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.
- Como se vê a fantasiosa teoria do Fisco conjuga apenas as premissas que lhe são mais benéficas e ignora os comandos previstos na lei que tornam o planejamento abusivo alegado totalmente despropositado.

Subsidiariamente: excesso no arbitramento do valor dos royalties. Necessidade de observância do teto de 1% das receitas líquidas de venda

- Caso os argumentos acima sejam rejeitados, força será rever – na forma do art. 148, in fine, do CTN – o montante em que o Fisco arbitrou os royalties.

- A legislação brasileira adota 1% das receitas líquidas de venda como parâmetro para fins de dedutibilidade de IRPJ (como citado, aliás, na nota de rodapé 36 do relatório fiscal), justamente por se entender que constitui um percentual razoável, praticado no mercado, independentemente da lucratividade da empresa. Tanto assim que o art. 12, § 1º, da Lei nº 4.131/62 prevê que tais percentuais “serão estabelecidos e revistos periodicamente”.
- O Governo não pode arbitrar mais do que considera apropriado para determinar a dedutibilidade de um royalty. Mas foi exatamente o que ocorreu na espécie, já que a Fiscalização arbitrou os royalties na proporção de 17% da receita líquida de venda do concentrado, percentual absolutamente iníquo, principalmente se levado em conta as regras de dedutibilidade referentes à mesma espécie de receita.
- Pondo a questão de outra forma, se a Recofarma atribuisse 1% de sua receita líquida a título de royalties, a Receita Federal entenderia que esse percentual, condizente com a legislação brasileira, seria abusivamente baixo?
- Imaginar que alguém pague, a título de royalties, 17 vezes mais do que o valor presumido pela própria lei não é, nem de longe, o critério “mais conservador possível”, como alega o auto de infração. Portanto, a se admitir a procedência do auto neste ponto, o montante reclassificado não poderia, jamais, ultrapassar 1% da receita líquida de venda de concentrado.
- A propósito, se por hipótese as despesas institucionais com marketing fossem despendidas pela TCCC, qual teria sido o critério de arbitramento dos valores?
- Para burlar essa inconsistência, o Termo de Verificação Fiscal que o “planejamento tributário” da Impugnante serviria também para beneficiar os adquirentes de suas mercadorias, escapando do mencionado limite de dedutibilidade.
- Contudo, é fato incontroverso nos autos a inexistência de vínculo de controle entre a Impugnante e os engarrafadores do sistema Coca-Cola. Disso se infere o absurdo: o de se imaginar que a suposta fraude imputada à Impugnante seria construída para beneficiar – por pura benevolência – terceiros, em especial aqueles com os quais a Impugnante não detém sequer vínculo societário indireto, como é o caso da maioria dos engarrafadores.
- Assim, caso seja mantida a requalificação de parte das receitas como royalties, força será rever o respectivo arbitramento segundo critérios razoáveis, de toda forma sujeitos ao teto de 1% das receitas líquidas dos engarrafadores, como previsto na legislação.

Subsidiariamente: necessidade de reconhecimento de créditos de PIS/Cofins sobre as despesas suportadas pela Impugnante

- Ainda pelo princípio da eventualidade, deve-se rechaçar a argumentação perfilada no item 8.3 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 152). Ali aduz a Receita Federal que sobre as bases de cálculo do PIS/COFINS lançados sobre os supostos royalties não devem ser deduzidos créditos sobre despesas suportadas pela Impugnante. Segundo a justificativa exposta, a única possibilidade de apuração de crédito que deve ser considerada para fins analíticos é o do inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, ou seja, a que se refere às despesas com bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Como os supostos royalties não caracterizam receita de venda de bens ou produtos ou mesmo da prestação de serviços, não poderia sua tributação sofrer a dedução dos créditos referentes às despesas incorridas para a produção dos concentrados.
- A distorcida lógica da Autoridade Tributária não condiz com a sistemática de apuração das contribuições. Ao contrário do que se tenta fazer parecer, os créditos de PIS e COFINS podem ser deduzidos também das receitas referentes a atividades que não traduzam prestação de serviço ou venda de bens ou produtos. Se assim fosse, a base de cálculo ou, ao menos, a parcela submetida ao regime não cumulativo seria apenas aquela referente ao faturamento e não “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (art. 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).
- Em outras palavras, não são só as receitas da venda de bens ou serviços que, na sistemática não cumulativa, sofrem o desconto dos créditos, e sim a totalidade das receitas sujeitas à contribuição, inclusive a de royalties. A redação do art. 3º é clara sobre o método de cálculo do valor a ser pago. Após a aplicação das alíquotas previstas no art. 2º sobre as receitas tributáveis, deve-se descontar os créditos relativos às despesas mencionadas em seus incisos (base contra imposto). Não há, portanto, nenhuma determinação que limite o crédito às receitas da produção de bens ou prestação de serviços.
- Sendo assim, é imperioso que se desconte sobre todo o valor cobrado a título de PIS/COFINS – seja sobre as receitas dos supostos royalties, seja sobre a receita de venda dos concentrados – os créditos apuráveis mediante aplicação das alíquotas no regime não cumulativo sobre o total das despesas incorridas que se enquadrem nas hipóteses dos incisos do art. 3º (notadamente as de publicidade), bem como os critérios adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática repetitiva: relevância e

imprescindibilidade do insumo. A negativa no reconhecimento de tais créditos evidencia o defeito no arbitramento do valor realizado pela autoridade fiscal.

Subsidiariamente: necessidade de desconto dos valores já pagos a título de PIS/COFINS

- O método utilizado no auto de infração para arbitramento da base de cálculo de PIS/COFINS baseouse no desmembramento entre o preço do concentrado e os supostos royalties. Para chegar a essa diferença, a fiscalização considerou a totalidade das despesas com publicidade e propaganda declaradas pela Impugnante, subtraindo delas a parcela paga aos engarrafadores a título de colaborações financeiras para programas de marketing.
- Ocorre que nem todos os produtos fabricados pela Impugnante foram levados à aplicação da alíquota zero, alguns deles sendo tributados pela própria empresa à alíquota de 3% (COFINS) e de 0,65% (PIS/PASEP) (doc. nº 09 – comprovantes de pagamento PIS/Cofins).
- Quanto a esses concentrados, já tributados, a exação à alíquota total de 9,25% sobre os supostos royalties arbitrados, sem desconto da parcela já paga a título de PIS/COFINS à alíquota total de 3,65%, gera bis in idem, pois a tributação pelo critério da Impugnante abarcou, por óbvio, todo o valor cobrado pelo produto e não apenas o valor arbitrado na fiscalização.
- Evidente, nesses casos, a sobreposição do lançamento de ofício sobre parte já tributada pela Impugnante, merecendo reforma, ao menos parcial, para descontar do valor cobrado o montante já pago à alíquota de 3,65% sobre a parcela reputada como royalties.

A regularidade dos incentivos comerciais pagos aos engarrafadores

A materialidade e relevância dos acordos de incentivo

- Durante muito tempo, foi de suma importância para a Recofarma no Brasil impulsionar o volume de vendas, não sendo tal objetivo propriamente atendido pelo método do preço de incidência, uma vez que focada especialmente em alinhar os interesses das partes com base na receita líquida. Em 2010, o CFO da TCCC afirmou especificamente que “o preço de incidência alinhava totalmente a empresa e o engarrafador para gerar receita, em vez de somente volume”.
- Para 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. O Contrato de Incentivo prevê pagamentos mensais feitos com base no volume de vendas do engarrafador.

- O Acordo de Incentivo visa a aumentar o volume vendido no Brasil e estabelecer que, perante “o cenário competitivo para bebidas no país tem demandado um nível de investimento crescente, principalmente nas áreas de marketing, publicidade e capacitação profissional; assim como em instalações e equipamentos de fabricação, armazenamento, comercialização, distribuição, entrega e transporte; e na utilização de um mix cada vez mais complexo de diversos tipos de embalagens, incluindo descartáveis e retornáveis”. Para se qualificar para o incentivo, a engarrafadora deve atingir um volume mínimo de venda de caixas unitárias de produtos.
- O Brasil não é único nesse aspecto. Especificamente, TCCC adotou esses incentivos em outras jurisdições, onde o volume foi considerado particularmente importante. Os relatórios de 2010 e 2014 da TCCC informam que a International Dairy Queen Inc., importante vendedora de refrigerantes de máquina nos Estados Unidos, recebeu incentivos de marketing com base no volume vendido por suas lojas. Embora não seja obrigatória, a prática de incentivar os distribuidores a promover as marcas é uma estratégia global da The Coca-Cola Company, conforme mencionado em muitos dos relatórios anuais de acordo com a Seção 13 ou 15 (d) do Securities Exchange Act de 1934, assim como é prática de mercado notadamente conhecida e praticada por diversas empresas.
- Essa estratégia não é exclusiva da TCCC. Alinhar os interesses das companhias que participa, da cadeia econômica, inclusive com incentivos financeiros e programas de marketing, é uma importante e disseminada prática comercial.
- Ademais, tratando-se de um produto elástico, o mercado de refrigerantes é altamente dependente do poder aquisitivo dos consumidores. Com o Plano Real, os consumidores brasileiros experimentaram uma melhora significativa no seu poder de consumo, com impacto nos padrões de consumo dos produtos alimentícios, levando a um aumento nas vendas dos refrigerantes. Com o aumento de consumo dos refrigerantes, o mercado brasileiro se tornou especialmente competitivo por causa da prévia introdução das garrafas PET, que eliminou o problema logístico dos cascos retornáveis.
- Além de provarem-se efetivos, os incentivos comerciais persistiram porque a competitividade no setor de bebidas é altamente dependente do posicionamento de mercado, então toda a cadeia de produção não pode focar suas estratégias comerciais em produtos, nas áreas geográficas ou canais de distribuição de maior rentabilidade. Sobre isso, Eduardo Dantas explicou em sua dissertação apresentada no Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração – :JRFU ad DAEPPOC.

“Magee (1960) já revelava que a escolha do Sistema de distribuição da empresa impacta diretamente no produto, investimento em planta e na organização. Além dos custos de distribuição possuírem importante participação nos custos totais, a maior competitividade do mercado aumenta a importância da confiabilidade da entrega e da disponibilidade dos produtos, e as mudanças no mercado com o aumento dos itens de estoque (SKU’s) e maior giro dos estoques forçam o surgimento de ‘novas’ formas de distribuição.

Para um dos maiores players do mercado de bebidas o segredo de conquistar mercado da concorrência não está mais em novos produtos, na agressividade dos preços ou nas promoções, tudo isso já faz parte da arena competitiva e deve ser muito bem orquestrado.

Através de uma estratégia e excelente administração dos canais, bem como de uma distribuição intensiva, a empresa proverá seus produtos no mercado de forma a impedir o avanço dos concorrentes.”

- O cenário é particularmente desafiador no Brasil, onde a desigualdade na distribuição de renda leva a um baixo consumo de bebidas da marca por pessoa, que enfrenta uma competição especial com refrigerantes produzidos regionalmente em segmentos de renda mais baixa. Em comparação com o mercado mexicano, o volume consumido no mercado brasileiro é baixo, de acordo com informações publicadas no Relatório Anual da TCCC referente a 2017.
- E não apenas a Coca-Cola, mas toda a indústria brasileira de refrigerantes tem que lidar com particularidades culturais e socioeconômicas. O consumo de refrigerantes per capita no Brasil é muito baixo comparado a outros mercados americanos (85 litros/habitante/ano vs. 170 litros/habitante/ano nos EUA; 146 litros/habitante/ano no México e 127 litros/habitante/ano em Chile, de acordo com dados de 2011 do “Euromonitor”.
- Ademais, qualquer desalinhamento de interesses ou de desempenho entre os engarrafadores e a Recofarma provoca, mesmo em contextos não hiper-inflacionários, prejuízos na cadeia de suprimentos como um todo (efeito chicote), desalinhando interesses, elevando os custos de estoque, prejudicando o volume de vendas e a lucratividade do mercado de bebidas, altamente dependente do posicionamento das marcas no mercado.
- O Contrato de Incentivo foi fundamental para enfrentar as questões acima. De fato, como demonstrado por SANTOS & AZEVEDO, antes de 1999 (o primeiro ano em que o Acordo de Incentivo entrou em vigor), a Impugnante estava perdendo sua participação no mercado. Especificamente, a participação de mercado da Impugnante em volume

diminuiu substancialmente de 1991 para 1999. No entanto, uma vez firmado o acordo de incentivo entre a Impugnante e o distribuidor, a Recofarma recuperou uma parcela significativa de participação de mercado ao longo do tempo.

- Como já mencionado, o próprio Conselho de Contribuintes, em decisão sobre o pagamento de bonificações pagas pela controladora da Impugnante (CCIL) a clientes dos engarrafadores, já decidiu pela pertinência desses pagamentos ao negócio, considerando-os inclusive como despesas operacionais.
- A Receita Federal alega que a impugnante não demonstrou que as despesas dos engarrafadores foram reembolsadas com os incentivos financeiros, o que demonstraria que os pagamentos teriam sido ilícitos ou artificiais. Tal afirmação ignora o fato de que foram celebrados contratos formais entre os engarrafadores e a Impugnante, os quais claramente estabelecem requisitos de volume necessários para o recebimento dos incentivos financeiros, sendo a Recofarma subsidiada constantemente com relatórios minuciosos sobre o volume de mercadorias de cada engarrafador, de forma a assegurar que os incentivos financeiros fossem pagos adequadamente.
- O acompanhamento de despesas específicas de engarrafadores para o aumento de volume era desnecessário na medida em que era do interesse dos engarrafadores realizar quaisquer despesas que promovessem o incremento do volume de vendas, de modo a assegurar o direito ao recebimento do referido incentivo, não havendo dúvidas de que os engarrafadores têm conhecimento ímpar das modalidades de despesas que implicariam tal resultado em seus territórios de atuação.
- A Receita Federal alega que parcela dos incentivos financeiros sequer transitou por contas contábeis representativas de disponibilidades financeiras da Impugnante (caixa, bancos, etc.). Sugere, assim, que os incentivos financeiros seriam artificiais pelo singelo fato de que, em vez de realizar pagamentos em dinheiro aos engarrafadores, a Impugnante compensou débitos deles relativos a serviços e outras despesas, o que se justifica por uma simples questão de eficiência, reduzindo o tempo e os custos de eventuais transações financeiras. Esse mecanismo de compensação não impactou, de modo nenhum, a clara lógica negocial que ampara tais pagamentos, até porque nada de irregular tem, como registra o parecer contábil (doc. nº 07).
- Ademais, contrariamente às alegações do Fisco, os incentivos financeiros não foram compensados com débitos de engarrafadores concernentes ao preço de aquisição de concentrados.

- É absolutamente falsa a alegação de que os incentivos financeiros não teriam transitado por contas contábeis representativas de disponibilidade financeira. Todos os valores relativos a vendas de concentrados, incentivos financeiros e cobranças contra engarrafadores por serviços foram contabilizados individualmente nos livros fiscais da Impugnante, em conformidade com os pertinentes procedimentos da contabilidade.
- Devidamente amparados por contratos e justificados por razões econômicas, não há qualquer razão para tomar tais pagamentos como fraudulentos, muito menos para utilizá-los como base para desqualificar parcela significativa das receitas de vendas da Impugnante. De fato, o argumento da Fiscalização de que a Impugnante 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, uma vez que o preço de incidência e os incentivos comerciais foram criados para dois objetivos comerciais distintos (aumento de receita e aumento de volume, respectivamente), não estando assim ligadas.
- Os fatos mencionados acima dissipam completamente quaisquer noções e acusações de planejamento tributário abusivo. Nesse sentido, é importante destacar que os objetivos do preço de incidência e do acordo de incentivo não poderiam ser atingidos por meio da redução do preço do concentrado, como parece defender o Fisco. Tanto a estratégia de preços, em conformidade com o método de preço de incidência para os produtos da Impugnante quanto suas contribuições para os programas de marketing dos engarrafadores estão em vigor simplesmente por razões microeconômicas. Portanto, a existência de substância econômica e finalidade comercial em ambos os casos é inegável.

Nulidade desta parte do auto de infração

- A Fiscalização dá importância significativa ao depoimento dado pelo Sr. Junior Cleber Altermann à Polícia Federal, posteriormente complementado em depoimento dado diretamente à RFB, para concluir que a Recofarma teria majorado artificialmente o preço do concentrado.
- Entretanto, tal documento não consta dos autos do processo, somente existindo, às fls. 1.240 e ss., uma “representação fiscal” que faz um suposto resumo do depoimento, o que constitui inegável cerceamento do contraditório, não sendo dada à Impugnante a oportunidade de contraditar a testemunha.
- Em que a pese a Fiscalização ter juntado termo de depoimento prestado pelo Sr. Junior Cleber Altermann à RFB em 1º de novembro de 2017, o documento é quase tão sucinto quanto a referida representação fiscal,

trazendo informações vagas a respeito das insinuações do depoente (fls.1.257/1.260). De qualquer modo, desrespeitado o contraditório.

- Embora a prova oral seja admitida no ordenamento jurídico brasileiro, sua produção exige o cumprimento de determinados requisitos e procedimentos: (i) que seja instruída por uma pessoa isenta (autoridade julgadora); e (ii) que seja possibilitado à parte contraditar o depoente em audiência, inquirindo-o, em respeito ao princípio constitucional do contraditório.
- É claro que a Receita Federal pode se aproveitar do depoimento como instrumento investigativo interno, mas, para usá-lo como prova contra o contribuinte, precisa, necessariamente, respeitar tais requisitos.
- No presente caso, entretanto, nenhum deles foi observado. 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.
- Não obstante, é de se perceber a total ausência de credibilidade do depoimento, razão pela qual, subsidiariamente, tal delação deve ser inteiramente desconsiderada ou, ao menos, ter o seu peso probatório reconsiderado.
- De início, cabe afirmar que a motivação da delação a torna indigna de fé. Após auditoria externa, a CVI descobriu que Sr. Junior Cleber Altermann, em co-autoria com outras pessoas, desviou pelo menos R\$ 4.160.220,54 de seu caixa, entre 2011 e 2014, pelo que seu depoimento se torna imprestável, por suspeição.
- Diante disso, em 02.07.2014 a CVI e a Cooperativa de Crédito de Livre Admissão de Associados da Região Centro do Estado do Rio Grande do Sul ajuizaram medida cautelar inominada, depois convertida em ação ordinária, com pedido de bloqueio das contas correntes bancárias e constrição de bens do Junior Cleber Altermann e outros (doc. nº 10). Dada a robustez das provas documentais, a liminar foi deferida initio litis e permanece em vigor até o presente (doc. nº 10, cit.).
- Acuado pela ação judicial e por inquérito criminal a que responde pelas mesmas razões, o citado agente decidiu denunciar à polícia, dando-lhes a roupagem de crimes, práticas regulares das empresas do sistema Coca-Cola, há muito tempo conhecidas e aprovadas pela RFB.
- Basta notar que, no dia 07.12.2015, antes mesmo da lavratura do presente auto de infração, a Impugnante, no âmbito do MPF nº 02.2.01-2015.00280-0, explicou em detalhe o sistema de reembolso de despesas de publicidade ora autuado, comprovando-o por meio de planilhas, suporte contábil e Notas Fiscais (doc. nº 11). A fiscalização, relativa ao ano de 2013 encerrou-se sem autuação (doc. nº 12).

- Além disso, os incentivos são regidos por contrato, não sendo feitos do modo improvisado suposta pelo delator (doc. nº 13). Fica claro também, em virtude das razões mencionadas no item precedente deste recurso, que esses pagamentos têm claro propósito negocial e substância econômica.
- Há de se reconhecer a insuficiência do depoimento para figurar como elemento de prova, podendo servir, somente, como meio de obtenção de prova, o que é expressamente declarado pela legislação com relação a um instituto muito semelhante: a colaboração premiada. De acordo com art. 3º, I, da Lei nº 12.850/2013, a delação premiada não é meio bastante em si mesmo para a comprovação dos fatos alegados, sendo apenas meio para obtenção de provas. A diferença é explicada por Gustavo Badaró, para quem: “(...) os meios de prova são aptos a servir, diretamente, ao convencimento do juiz sobre a veracidade ou não de uma afirmação fática (por exemplo, o depoimento de uma testemunha, ou o teor de uma escritura pública)”.
- Enquanto isso, explica o autor, “os meios de obtenção de provas (por exemplo, uma busca e apreensão) são instrumentos para a colheita de elementos ou fontes de provas, estes, sim, aptos a convencer o julgador”.
- A colaboração premiada, por não ser testemunho, visto que não procede de um terceiro alheio ao objeto do processo, não tem valor em si, pelo seu conteúdo, mas pelo caminho que abre à autoridade judiciária na obtenção de provas do fato apresentado em Juízo.
- Não é outro o entendimento do Carf, que, no acórdão nº 1402-003.893, proferido nos autos do processo nº 10580.723816/2017-31, entendeu que a colaboração premiada não tem força probante suficiente para comprovar a existência de determinado fato, podendo ser usada somente para corroborar verdadeiros elementos de prova que existem no processo.
- Essa é a razão por que o § 16 do art. 4º da Lei nº 12.850/2013 dispõe que “[nº nenhuma sentença condenatória será proferida com fundamento apenas nas declarações de agente colaborador”, como, aliás, também entende o Supremo Tribunal Federal (vide PLENO, AP nº 465/DF, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Dje 30.10.2014; 1ª TURMA, AP nº 676/MT, Rel. Ministra ROSA WEBER, Dje 05.02.2018).
- Nenhuma autuação também pode se basear em depoimentos dados por sujeito interessado no processo. É exatamente o caso dos autos, o que não pode ser aceito em nenhuma hipótese.

O modelo foi adotado unicamente por razões negociais, e a Impugnante não obteve nenhuma vantagem tributária como resultado da sua adoção

- Por todas as razões expostas, fica claro que a escolha do atual modelo de negócio tem motivação exclusivamente econômica, que, repita-se, consiste na descentralização da etapa menos complexa (preparação e distribuição das bebidas) para reduzir os riscos e custos do transporte direto, como acima mencionado. Afinal, independentemente da opção escolhida, a consequência tributária é rigorosamente a mesma (submissão da receita de venda ao benefício fiscal estabelecido pelo artigo 1º da MP nº.2.199/01).
- Não é necessário estudo aprofundado para se concluir que a essência de qualquer planejamento tributário exige a economia tributária, seja ela obtida na forma de redução da carga que seria esperada para aquela operação, seja pela sua anulação total. É essa, repita-se, a essência de qualquer planejamento tributário.
- Aliás, se a tese da fiscalização for verdadeira, então o tal “planejamento tributário” levado a efeito pela Impugnante é um dos piores já feitos, pois, quando comparado a hipótese alternativa, não traz qualquer benefício tributário adicional à Recofarma, ao contrário aumento seus débitos tributários, sobretudo os estaduais.
- Para demonstrar o equívoco das autoridades fazendárias, a Recofarma apresenta a tabela de cálculos em anexo (doc. nº 14).
- De antemão, é necessário destacar que qualquer cálculo que pretenda demonstrar se houve vantagem financeira no modelo de negócios adotado – há décadas – pela Recofarma deve ser baseado em uma comparação entre tal modelo com um cenário hipotético em que os elementos tidos por fraudulentos pela Fiscalização sejam desconstituídos ou reclassificados. Para tanto, é necessário partir de duas premissas no caso vertente.
- A primeira premissa consiste na apuração fidedigna do incremento dos encargos tributários estaduais resultante do incremento do valor do concentrado. Nesse ponto, há de se destacar que o ICMS incide sobre a receita bruta da operação, a qual inclui, entre diversas outras adições, o próprio valor do imposto (gross up). Portanto, o cálculo do ICMS incidente sobre a venda de concentrados não pode ser feito por meio da singela aplicação da alíquota do imposto sobre a receita líquida do período. Somente a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo já implica aumento significativo do encargo tributário, o que foi simplesmente desconsiderado pelo Fisco ao alegar que existiria alguma vantagem tributária na estruturação negocial escolhida.
- Como se isso não bastasse, há de se apurar as contribuições instituídas pela legislação amazonense e devidas pelas empresas que gozam de benefícios na ZFM. Conforme o art. 19, XIII, da Lei estadual nº 2.826, de

29 de setembro de 2003, são elas: a) Contribuição ao Fundo de Fomento às Micro e Pequenas Empresas – FMPEs, no valor correspondente a 6% do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS; b) Contribuição em favor da Universidade do Estado do Amazonas – UEA, cobrada de duas formas cumulativas: 1,3% sobre o faturamento bruto, sujeito a diferimento, quando se tratar de operações que destinem produtos intermediários para outras indústrias também beneficiadas pelo regime da ZFM; e 1,5% do crédito estímulo, calculado em cada período de apuração do ICMS; c) Contribuição ao Fundo de Fomento ao Turismo, Infraestrutura, Serviços e Interiorização do Desenvolvimento do Amazonas – FTI, devida à alíquota de 1% sobre o faturamento bruto, sujeito a diferimento, quando se tratar de operações que destinem produtos intermediários para outras indústrias também beneficiadas pelo regime da ZFM.

- É evidente que o aumento do valor do concentrado implica uma significativa majoração das referidas contribuições, de forma que tais exações devem ser incluídas no cálculo de eventual “vantagem” financeira auferida com o modelo de negócios da Impugnante.
- A segunda premissa consiste no apropriado tratamento dos valores referentes aos incentivos financeiros oferecidos aos engarrafadores para fomento a programas de publicidade. Segundo a Fiscalização (fl. 140), o estímulo econômico custeado pela Impugnante seria “um vai e vem de valores”, desprovido de efetivo propósito negocial e que serviria, unicamente, para ampliar vantagens tributárias para as empresas do Sistema Coca-Cola. A tese fazendária se funda, portanto, na crença de que esses valores teriam circulado entre a Recofarma e os engarrafadores sem razões econômicas sólidas, isto é, que seria receita que só transitou nos registros contábeis da Impugnante, para – depois de cumprido o seu papel no planejamento tributário alegadamente abusivo – retornar aos distribuidores na forma de incentivos para programas de publicidade. Logo, na visão da RFB, as receitas equivalentes a tais incentivos financeiros não contariam com substância econômica.
- Partindo do objetivo – já mencionado – de se avaliar se o modelo de negócios adotado pela Impugnante conduziu a vantagens tributárias, faz-se necessário comparar os dados reais com um modelo hipotético, no qual estão ausentes os elementos fictícios que compõem o alegado planejamento fiscal elisivo. Isso significa que, sendo supostamente artificial a receita referente aos incentivos aos engarrafadores, auferida, unicamente, com o fim de reduzir os tributos devidos, o cenário esboçado do referido planejamento tributário não poderia levar em consideração tais receitas. Em outras palavras, caso a Impugnante tivesse adotado os arranjos negociais considerados corretos pela RFB, essa receita sequer existiria, de forma que, para o cálculo desse cenário

hipotético, não basta decotar o montante da receita incentivada, devendo ser excluído também da receita líquida total do período.

- É evidente que, a partir dos dados reais ora apresentados, qualquer aumento “artificial” no preço do concentrado vinculado à devolução de tal excedente como incentivos financeiros aos engarrafadores implicaria, na verdade, um aumento nos encargos tributários totais da Impugnante caso comparados com a situação hipotética em que inócua tal aumento e ausentes os incentivos aos engarrafadores. Consequentemente, é impossível se falar em planejamento tributário abusivo, uma vez que, seguindo a lógica dos próprios auditores fiscais (i.e., de que a Impugnante artificialmente aumentaria o preço dos concentrados para devolver tais valores aos engarrafadores na forma de incentivos financeiros), há um incremento nos débitos tributários devidos pela Recofarma, se comparados com os valores que seriam devidos na hipótese em que ausentes os elementos tidos por fraudulentos pela Fiscalização.
- A análise de se alguma parcela do preço do concentrado deve ser considerada como royalty independe da discussão sobre o pagamento de incentivos financeiros aos engarrafadores. É evidente que argumentação da própria RFB evidencia a ausência de conexão entre essas matérias. Isso porque a RFB mensurou a alegada receita de royalties com base nas despesas da Recofarma com publicidade e com propaganda – valores esses não repassados pela Impugnante aos engarrafadores na forma de incentivos financeiros.
- Em suma, o presente tópico se limita a avaliar os efeitos financeiros da tese fazendária relativa aos reembolsos de publicidade. O motivo para a separação das teses é singelo: ao passo que a questão dos royalties passa por reclassificação da receita, o problema envolvendo os incentivos financeiros aos engarrafadores se fundamenta na suposta artificialidade dos valores recebidos pela Impugnante. São argumentos inconfundíveis e que, por isso, merecem tratamento apartado.
- Vale reiterar que a finalidade da presente manifestação é a definição do cenário hipotético que, de acordo com o entendimento da Fiscalização, estaria em conformidade com o ordenamento jurídico. Ou seja, não se está afirmando que a reclassificação de parcela do preço do concentrado está correta ou que tais receitas seriam realmente artificiais. Pretende-se, na verdade, apurar se a redução das receitas tidas como fictícias pela RFB implicaria aumento ou redução da carga tributária global arcada pela Impugnante. Tal constatação é fundamental para avaliar a existência de intenção elisiva na estruturação dos negócios da Recofarma.
- A partir de tais premissas, é possível calcular os impactos econômico-tributários do modelo de negócios da Impugnante. Nas próximas linhas,

concentrar-nos-emos nos números do exercício de 2017, a fim de explicar as etapas do cálculo. A mesma metodologia foi aplicada aos valores ano de 2018, conforme a planilha anexa (doc. nº 14, cit.).

- Na tabela abaixo, pode-se visualizar a comparação entre os redutores de IRPJ no cenário atuado e no cenário hipotético, criado com base nas premissas explicitadas acima:

Ano	2017		
Montante de Contribuições Financeiras aos Engarrafadores conforme AI	1.558.300.979,16		
Montante em Reais			
	Cenário real atuado	Cenário hipotético	
Operações Incentivadas - Receita Líquida	[1]	5.074.115.434,75	3.515.814.455,59
Operações Não Incentivadas - Receita Líquida	[2]	89.845.283,18	89.845.283,18
Receita Líquida Total	[3] = [1] + [2]	5.113.960.717,93	3.555.659.738,77
Lucros de Exploração	[4] = [1] - [3]	99,22%	98,88%
Lucro de Exploração Beneficiado	[5] = [4] x [6]	1.696.845.337,21	1.696.845.337,21
Lucro de Exploração Não Beneficiado	[6] = [5] - [4]	1.683.624.413,80	1.677.830.221,05
Lucro de Exploração Beneficiado	[7] = [5] x [2] - [3]	13.220.923,41	19.015.116,16
Lucro de Exploração Beneficiado	[8]	1.683.624.413,80	1.677.830.221,05
Tributação IRPJ	[7] + [8] x [9]	252.543.662,07	251.674.533,16
Tributação Adicional IRPJ	[8]	168.346.681,97	167.767.316,93
Subtotal	[9] = [7] + [8]	420.890.344,04	419.441.850,09
Exoneração tributária (benefício tributário)	[10] = [7] x [10]	315.667.758,03	314.581.387,57
IRPJ sobre lucro não beneficiado	[11] = [9] - [10]	105.222.586,01	104.860.462,52
IRPJ sobre lucro não beneficiado	[12] = [7] + [25]	3.305.230,85	4.753.779,04
IRPJ total devido	[13] = [11] + [12]	108.527.816,86	109.614.241,56
Aumento do benefício de IRPJ		-1.086.424,70	[16]

Cenário hipotético: sem aumento artificial do preço do concentrado, ausentes os pagamentos de incentivos aos engarrafadores.
Cenário real atuado: o preço do concentrado inclui todos os valores pagos pelos engarrafadores e os incentivos financeiros não são artificiais.

- A principal diferença entre os dois cenários é a exclusão dos valores referentes aos incentivos financeiros aos engarrafadores da receita apurada no período (cf. segunda premissa). Essa modificação conduziu, porém, à variação mínima na proporção entre receitas líquidas incentivadas e o total de receitas líquidas: de 99,22% para 98,88%.
- Desse modo, o alegado incremento artificial dos preços dos concentrados implicaria a majoração do benefício tributário de IRPJ em meros R\$ 1.086.424,70. No entanto, essa vantagem econômica desaparece completamente quando analisados os efeitos sobre a apuração dos impostos e contribuições estaduais.

<u>Cálculo real de ICMS</u>		
ICMS sobre venda bruta	[22]	612.464.555,44
Créditos escriturais decorrentes da compra	[23]	-22.621.234,68
ICMS Devido (ICMS nas vendas menos ICMS nas compras)	[24] = [22] + [23]	589.843.320,76
Incentivo fiscal de ICMS (apenas vendas interestaduais)	[25] = [24] x 90,25%	-532.333.596,99
Outras transações	[26]	4.006.835,36
ICMS pago	[27] = [24] + [25] + [26]	61.516.559,14
Contribuições Sociais vinculadas a incentivos fiscais (obrigações c/ incentivo fiscal)		
- FMPES	[28]	31.940.015,82
- UEA (vendas locais)	[29]	688.797,34
- UEA (sobre benefício de ICMS nominal)	[30]	7.985.003,95
- FTI	[31]	529.844,10
- Total de Contribuições	[32] = [28] + [29] + [30] + [31]	41.143.661,21
% de contribuições sobre ICMS sobre venda bruta	[33] = [32] / [24]	6,98%
Total de tributos sobre a venda	[34] = [27] + [32]	102.660.220,35

- Em consonância com a premissa nº 1, é preciso definir como o aumento de R\$ 1.558.300.979,16 (incentivos financeiros aos engarrafadores em 2017) na receita de venda de concentrados majorou os valores cobrados a título de contribuições ao FMPES, à UEA e ao FTI. Em vista das distintas bases de cálculo dessas exações, tal verificação não pode ser feita com a simples aplicação das alíquotas previstas na legislação. Por isso, a Impugnante optou pela seguinte metodologia de cálculo: (i) verificar em sua contabilidade fiscal, o valor total pago em razão das referidas

contribuições no exercício de 2017; (ii) calcular o total de ICMS devido no mesmo período, antes da dedução de 90,25% (art. 13 da Lei Estadual nº 2.826/03); e (iii) apurar a proporção do ônus financeiro das contribuições relativamente ao montante de ICMS devido.

- A tabela acima esclarece que o valor das contribuições estaduais corresponde a 6,98% do montante de ICMS devido antes da redução prevista na legislação amazonense. Esse percentual será relevante a seguir, quando apurarmos o ônus tributário estadual gerado pelo alegado aumento artificial do preço do concentrado. Veja-se o quadro abaixo:

Montante de Contribuições Financeiras aos Engarrafadores conforme AI	[14]	1.558.300.979,16
Gross up do ICMS na receita líquida (12%)	[15] = [14] x 100% ÷ 88%	1.770.796.567,23
ICMS sobre o suposto aumento artificial de preço	[16] = [15] - [14]	212.495.588,07
Benefício do ICMS Nominal (90,25%)	[17] = [16] x 90,25%	-191.777.368,23
ICMS Devido	[18] = [16] - [17]	20.718.319,84
Média % de contribuições sociais sobre incentivos de ICMS	[19] = V [33] abaixo	6,98%
Contribuições Sociais sobre incentivos	[20] = [18] x [19]	14.822.320,06
Total de ICMS sobre a venda bruta	[21] = [18] + [20]	35.540.639,90
Aumento de débito fiscal (aumento benefício de IRPJ menos total ICMS e contribuições)		-34.454.215,19

- Primeiramente, o montante de incentivos financeiros aos engarrafadores (R\$ 1.558.300.979,16) 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\$ 1.770.796.567,23. Tomando-se a alíquota de 12% de ICMS, o imposto devido sobre as receitas de concentrados correspondentes aos incentivos aos engarrafadores será de R\$ 212.495.588,07. 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\$ 20.718.319,84.
- Quanto às contribuições estaduais, retoma-se o valor devido de ICMS antes da redução prevista na legislação amazonense (R\$ 212.495.588,07), sobre o qual incidirá o percentual anteriormente definido com base na contabilidade fiscal da Impugnante do exercício de 2017 (6,98%), de forma que o valor dessas exações será de R\$ 14.822.320,06.
- Logo, a soma do montante do ICMS (R\$ 20.718.319,84) e das contribuições estaduais (R\$ 14.822.320,06) devidos sobre as receitas tidas por artificiais pelo Fisco será R\$ 35.540.639,90.
- O alegado planejamento tributário abusivo resultou, na verdade, em severo prejuízo à Recofarma, mais precisamente em um encargo de R\$ 34.454.215,19 (= R\$ 35.540.639,90 – R\$ 1.086.424,70). É absolutamente ilógica portanto a alegação de que a Impugnante 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.

- Reitere-se que as conclusões ora expostas relativamente ao exercício de 2017 se repetem ao analisarmos o ano de 2018 (doc. nº 14, cit.): aumento da carga tributária total foi de R\$ 39.201.177,79.
- É completamente despropositado o argumento lançado pela fiscalização de que deveriam ser considerados os créditos fictos de IPI decorrentes da venda da produção da Impugnante. Parece que a autoridade tributária realmente acredita que a Impugnante moldaria o seu modelo de negócios com vistas a criar benefícios tributários a terceiros, que em sua maioria sequer tem vínculo societário com a Recofarma.
- Diante da completa ausência de propósito elisivo, pela absoluta impossibilidade de economia tributária na espécie, impõe-se reconhecer o equívoco das autuações lavradas, reconhecendo-se o efetivo propósito negocial do modelo de preços adotado pela Impugnante.

Consequências do entendimento fazendário

- A importância da ZFM para a região é inquestionável. Em primeiro lugar, a industrialização da região cria atrativos econômicos que desviam eventuais interesses sobre atividades lícitas e ilícitas de desmatamento da Floresta Amazônica (como a pecuária extensiva e a extração ilegal de madeira). Por essa razão, o Amazonas, embora seja o maior Estado do País, possui um dos menores índices relativos de desmatamento de toda a região Norte, comparado a estados com área menor como o Mato Grosso, Rondônia e o Pará, segundo dados do PRODES.
- O nexó entre o desenvolvimento industrial e a redução do desmatamento foi objeto de estudo realizado pelo Instituto Piatam, que demonstrou que o Pólo Industrial de Manaus contribuiu para reduzir em pelo menos 70% o desmatamento no Estado do Amazonas no período entre 2000 e 2006. Também é curioso notar que o aumento dos índices de desmatamento observado no Estado após o período de 2014 coincide com a crise econômica pela qual ainda passa o país.
- Como notado pelo Min. Roberto Barroso, no julgamento no RE nº 592.891, com repercussão geral reconhecido, a Zona Franca de Manaus não conta somente com fundamento constitucional exposto no ADCT, mas também com "fundamento ainda maior que é a proteção do meio ambiente e da Floresta Amazônica, particularmente".
- A Impugnante foi a primeira empresa daquele polo industrial a obter o certificado LEED (Liderança em Energia e Design Ambiental), principal certificação de construção sustentável do mundo, por ter sido capaz de reduzir em 31% o consumo de energia e economizar um milhão de litros de água.
- Em segundo lugar, as atividades realizadas pela Recofarma trouxeram desenvolvimento econômico significativo para a região. Isso fica claro do

Projeto Técnico-Econômico apresentado à Suframa em 2007 (fls. 1.617/1.695), no qual é declarado que a companhia adquire uma porção significativa dos seus insumos de produtores da região (fl. 1.620). Portanto, a fábrica da Recofarma não cria, somente, empregos diretos, promovendo, também, a criação e crescimento de outras empresas (empregos indiretos) e geração de renda no interior do Estado que é muito mais carente de recursos.

- O Polo de Concentrado é um dos únicos setores industriais dentre todos os localizados na ZFM que tem a obrigatoriedade de utilização de matéria-prima regional, e, como consequência tem impacto direto na geração de renda, principalmente no interior do Estado, seja por meio de postos de emprego propriamente ditos, seja por meio de atividade agrícola. Nesse sentido, é especialmente relevante a cultura do guaraná, produzido em grande parte por agriculturas familiares que têm grande importância na formação socioeconômica da região, e o Polo de Concentrado é o seu principal adquirente.
- Os efeitos positivos derivados da ZFM foram resumidos na exposição de motivos da PEC nº 103/2011, que se tornou a EC nº 83/2014, a qual estendeu o prazo do regime da ZFM por mais 50 anos.
- Caso a interpretação dada pela Fazenda prospere, os impactos negativos para o contribuinte seriam demasiado desproporcionais, na medida em que o contribuinte inevitavelmente terá arcado com despesas substanciais com a transferência de toda a sua operação de produção para uma zona incentivada, e apenas uma parcela extremamente pequena da operação de venda de produtos estaria sujeita ao incentivo. Tal entendimento coibiria qualquer iniciativa de migração para o desenvolvimento da região, colocando em risco a própria existência da ZFM.
- Além disso, não há na legislação que trata do benefício, qualquer indicação de tal restrição, até porque, esta pressupõe uma aprovação prévia do projeto pela autarquia federal concessora do incentivo. A propósito, a Impugnante atua na região com projeto aprovado há aproximadamente 30 anos, com um longo tempo sem ser questionada pelo órgão concessor, que audita as operações da Recofarma anualmente.

IMPROPRIEDADE DO AFASTAMENTO DO BENEFÍCIO DE REDUÇÃO DE 75% DO IRPJ

- A autuação está fundada, entre outros dispositivos, no art. 59 da Lei nº 9.069/1995.
- De acordo com as autoridades fazendárias, o sistema Coca-Cola teria adotado um planejamento tributário abusivo no País, que se daria por

meio da dissimulação de royalties e/ou da sobrevalorização artificiosa dos concentrados por meio de contribuições financeiras para programas de marketing (fl. 142).

- A Fiscalização ainda aponta que, ante a adoção dessas condutas, a Recofarma teria: (a) fraudado a Fiscalização tributária mediante planejamento tributário abusivo; (b) prestado falsas declarações à autoridade fazendária durante o procedimento fiscal, a exemplo da dissimulação dos royalties e da inclusão de atividades não incentivadas no cálculo da redução do IRPJ; e (c) falsificado notas fiscais eletrônicas por meio da atribuição de preços artificiosos aos concentrados.
- Sem razão, contudo.
- O art. 59 da Lei nº 9.069/1995 é inaplicável a este caso, seja porque a Recofarma não praticou nenhum crime contra a ordem tributária (como já demonstrado), seja porque não estão preenchidas condições necessárias e suficientes à aplicação daquele dispositivo.
- De acordo com a Fiscalização, a prática dos crimes contra a ordem tributária pode ser apurada pelas próprias autoridades fazendárias, que teriam, portanto, competência para decidir sobre a licitude ou ilicitude das condutas, sendo prescindível, a seu ver, o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.
- Esse entendimento – pela prescindibilidade do trânsito em julgado – estaria apoiado em precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a saber: os acórdãos nºs 02-02.995, 9303-003.855, 9303-005.426, 9303-005.511 e 9303-007.940.
- Apesar de, nesses precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ter sido adotado o entendimento de que o trânsito em julgado é prescindível, há outros vários acórdãos do Carf em que o tribunal se posicionou pela ilegalidade da perda do gozo do incentivo ou benefício de redução ou isenção tributária antes do desfecho definitivo do processo penal em que apuradas a materialidade e a autoria do crime.
- Com efeito, no acórdão nº 203-10.061, no processo nº 11065.000657/99-98, julgado em 16.03.2005 e relatado pelo Conselheiro VALDEMAR LUDVIG, a 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes entendeu que a aplicação daquele dispositivo dependeria de sentença penal condenatória.
- No acórdão nº 3402002.733, no processo nº 11516.003489/2009-24, julgado em 08.12.2015 e relatado pela Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, a 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do Carf entendeu, no mesmo sentido do julgado anterior, que a perda do benefício do crédito presumido com base no artigo 59 da Lei nº 9.069/95 somente se justificaria “após regular apuração e condenação por crime

contra a ordem tributária, mediante sentença penal condenatória, de exclusiva competência do Poder Judiciário”.

- A Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA ainda relatou o acórdão nº 3402002.735, no processo nº 11516.000545/2009-79, em que a 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária adotou novamente, em 08.12.2015, o mesmo posicionamento.
- No mesmo sentido, o acórdão nº 9303-001.258, julgado em 06.12.2010, referente ao processo nº 11065.000657/99-98, já mencionado, relatado pela Conselheira MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais adotou um entendimento diferente daquele que a Fiscalização apontou como sendo pacífico.
- Assim também no acórdão nº 3402-00.887, no processo nº 13055.000037/2003-03, julgado em 27.10.2010 e relatado pela Conselheira NAYRA BASTOS MANATTA. E também o acórdão nº 201-3.880, no processo nº 11065.002855/99-22, julgado em 06.07.2000 e relatado pelo Conselheiro JORGE FREIRA. E ainda: o acórdão nº 204-00.395, no processo nº 11065.002736/2001-73, julgado em 07.07.2005 e relatado pelo Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS.
- Desse entendimento, comungam também alguns tribunais judiciais. Vide, dentre outros, o acórdão no julgamento do REO nº 2003.71.08.013282-5, relatado pela desembargadora MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, do TRF-4ª Região.
- Esses julgados estão todos fundados no correto entendimento de que permitir que a pessoa jurídica seja sancionada sem que o crime tenha sido apurado definitivamente na esfera penal, por meio do trânsito em julgado da sentença condenatória, violaria o princípio da presunção de inocência.
- E sucessivamente, ainda que não fosse necessária a coisa julgada criminal, é impositivo que, ao menos, o crédito tributário relativo à suposta infração penal esteja definitivamente constituído.
- A Súmula Vinculante nº 24, que deve ser observada por todos os órgãos da administração pública, estabelece que: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.
- A regra é clara: antes do lançamento definitivo do tributo, não há crime.
- Disso decorre a impossibilidade jurídica de a Fiscalização pretender aplicar a este caso a norma reconstruída a partir do art. 59 da Lei nº 9.069/95. Afinal, se a perda dos benefícios ou incentivos de redução ou isenção tributária só tem lugar quando configurada a prática de crime contra a ordem tributária, se crime não há, porque não constituído

definitivamente o crédito tributário, não poderá haver perda do benefício ou incentivo tributário.

- Em outras palavras, para que o art. 59 da Lei nº 9.069/95 seja aplicável, é preciso que haja um crime. E crime só há se o fato for típico (no sentido técnico dado pelo direito penal). No entanto, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para que qualquer das condutas previstas no art. 1º da Lei nº 8.137/90 seja típica, é preciso que tenha havido a constituição definitiva do crédito tributário. Cita-se, a propósito, trecho da ementa do acórdão no HC nº 85.051.
- Como, no caso, isso não ocorreu, é injustificável a aplicação da consequência prevista no art. 59 da Lei nº 9.069/95.
- Por derradeiro, ainda que a autoridade tributária insista em manter o lançamento tributário, a sua eficácia deve ser restrita à prevenção da decadência, de modo que todos os seus efeitos devem ficar suspensos até que ocorra algum dos dois eventos anteriormente mencionados (trânsito em julgado de sentença criminal ou constituição definitiva do crédito). Aplica-se, por analogia, o disposto no art. 63 da Lei nº 9.430/1996: “Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensão na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”.

DA PENDÊNCIA DO PROCESSO DE RECONHECIMENTO DO BENEFÍCIO PELA AUTORIDADE COMPETENTE

- A Fiscalização entendeu indevida a redução de 75% do IRPJ tendo em vista o suposto não reconhecimento do benefício pela autoridade competente que, conforme seu entender, o chefe da unidade da RFB em que está jurisdicionada a pessoa jurídica.
- Não obstante, o entendimento é manifestamente equivocado por três razões. A primeira delas é que a RFB não possui competência para avaliar o processo produtivo da Impugnante, para fins de concessão do benefício, pois esta atribuição é da SUDAM (órgão integrante do Ministério da Integração Nacional), nos termos da MP nº 2.199-14/01.
- A segunda advém do fato de que, ainda que haja espaço para que a RFB exerça juízo decisório sobre o aludido benefício, ele deveria ser restrito à análise do cumprimento das obrigações de natureza tributária, trabalhista, previdenciária, mas jamais extensivo à questões envolvendo o processo produtivo da empresa, o que está sob a inegável competência da SUDAM.
- A terceira e última razão é que, por ter adentrado aspectos meritórios do pedido, o Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019 (doc. nº 15) é atacável por manifestação de inconformidade, que, nos termos da

legislação, possui efeito suspensivo, de modo que não há falar em ausência do direito ao benefício na espécie. Sucessivamente, com o descumprimento do prazo previsto no art. 24, da Lei nº 11.457/07, a Impugnante não pode ser penalizada pela morosidade exclusiva da RFB, de modo que o efeito suspensivo decorrente da Manifestação de Inconformidade deve ser considerado a partir de 13.02.2020.

- Ainda sucessivamente, o benefício está vigente nos termos do art. 3º, §2º do Decreto nº 4.212/02, porquanto já decorridos cento e vinte dias do prazo da apresentação do requerimento de reconhecimento do benefício perante a autoridade competente sem apreciação pelo chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal, qual seja, o Delegado da Receita Federal de Manaus/AM.

Ilegalidade do art. 60 da IN SRF nº 267/02, do art. 3º do Decreto nº 4.212/02 e dos arts. 2º e 15 da Portaria MI nº 283/13

- Consoante apontado pelo Termo de Verificação Fiscal, o art. 3º do Decreto nº 4.212/0247 condiciona o reconhecimento do incentivo fiscal de redução fixa do IRPJ ao pronunciamento da RFB, mediante pedido do contribuinte instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional. No mesmo sentido, o art. 60 da IN SRF nº 267/02 e os arts. 2º e 15 da Portaria MI nº 283/13.
- Entretanto, tais atos infralegais extrapolaram os limites trazidos na MP nº 2.199-14/01 e no Regulamento do Imposto de Renda, o que os macula por evidente ilegalidade a impor o seu afastamento no caso em tela. Isso porque, referida MP não possui qualquer dispositivo que permita aferir (i) a necessidade de edição de atos complementares no que tange à efetivação do benefício fiscal ou (ii) a participação da Receita Federal do Brasil no processo de outorga do incentivo.
- Um dos fundamentos basilares do Código Tributário Nacional (CTN) no que se refere à outorga de isenções é que as legislações concessivas dessa benesse são interpretadas literalmente, não cabendo ao legislador infralegal, ao Poder Executivo ou mesmo ao contribuinte pretender conferir sentido diverso daquele expressamente consignado na norma isencional. É o que dispõe o art. 111 do CTN.
- O art. 176, caput, do CTN prevê que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.
- O antigo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) continha dispositivo, o seu artigo 558, que demonstrava, com clareza, que a aprovação da Receita Federal do Brasil era absolutamente dispensável,

registrando, ainda, que SUDAM era (como continua sendo) a única responsável pelo reconhecimento do incentivo.

- A novel legislação do Imposto de Renda não destoa, determinando apenas a necessidade de protocolo do pedido de redução do imposto perante a unidade da Receita Federal competente, sem mencionar que o referido pedido é condição sine qua non ao reconhecimento do benefício, na linha pretendida pelas normas ilegais ora discutidas (artigo 637 do Decreto nº 9.580/18 - novo RIR).
- Basicamente, o que a nova legislação do Imposto de Renda fez foi transferir ao contribuinte a tarefa de efetuar a comunicação à Receita Federal do incentivo já reconhecido pela SUDAM.
- Depreende-se, pois, que as normas infralegais destacadas – art. 60 da IN SRF nº 267/02, art. 3º do Decreto nº 4.212/02 e arts. 2º e 15 da Portaria MI nº 283/13 – inovaram em relação ao disposto na MP nº 2.199-14/01, não apenas quanto ao aspecto procedimental, mas também no plano material, haja vista que submeter o laudo expedido pelo Ministério da Integração ao crivo da Receita Federal, sem nenhuma autorização no texto da MP, equivale a condicionar a aprovação e o gozo do benefício fiscal ao órgão de fiscalização, e não ao Ministério da Integração a quem a medida provisória conferiu competência para aprovar e autorizar a isenção, nos exatos termos do art. 179 do CTN.
- Equivoca-se a autoridade fiscal, com o devido respeito, quando afirma que a competência da RFB para analisar o benefício estaria em consonância com o art. 179 do CTN. Ora, o ato administrativo mencionado nessa norma equivale ao laudo emitido pela SUDAM, habilitando o contribuinte à fruição do benefício, e não à manifestação da RFB.
- Não pode, portanto, qualquer ato infralegal esvaziar a competência que a medida provisória com força de lei expressamente conferiu ao Ministério da Integração, transferindo-a, igualmente sem autorização legal, à Receita Federal do Brasil. A lei fala por si: MP nº 2.199-14/01, art. 1º.
- O posicionamento defendido pela Impugnante se encontra em perfeita sintonia com a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), formada por acórdãos originados de diversas turmas da 1ª Seção de Julgamento, demonstrando não se tratar de posicionamento isolado desse Tribunal.
- E nem se pretenda contra-atacar dizendo que a competência para reconhecer o benefício fiscal da SUDAM adviria do art. 286, III, da Portaria MF nº 430/17, que dispunha o Regimento Interno da Secretaria da RFB (ato normativo atualmente revogado). Por razões óbvias, a competência ditada por esse regulamento aplica-se inexoravelmente aos incentivos

fiscais cuja administração pertença à própria RFB, o que não é o caso dos autos. Dentre eles, citem-se os seguintes: Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Doações ao Fundo do Idoso, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividades Audiovisuais, incluindo as aplicações no Funcine.

- Em situações semelhantes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF, respeitando a divisão de competências definida pela legislação tributária, impediu que a atuação da RFB pudesse implicar a própria revisão ou alteração de atos administrativos expedidos por outros órgãos da administração pública federal.
- A esse respeito, vale citar o Acórdão nº 9303003.825, proferido em 27.04.2016, em que a 3ª Turma da CSRF analisou auto de infração que pretendia cobrar IPI de sujeito passivo sediado na ZFM em razão do suposto descumprimento do Processo Produtivo Básico (PPB). Segundo a RFB, o integral cumprimento do PPB e a manutenção do benefício da isenção do IPI demandariam que “a injeção dos estojos plásticos que servem como embalagem para os discos digitais a laser para áudio” (fl. 03 do acórdão) fosse efetuada em unidade fabril da própria empresa beneficiária, e não por um terceirizado, pois não haveria tal previsão na Portaria Interministerial MIR/MICT/MCT nº 185/93.
- Para os Conselheiros, no entanto, caberia à SUFRAMA decidir se o contribuinte está ou não cumprindo o PPB, bem como se faz jus à isenção do IPI, cabendo à RFB simplesmente acatar esse posicionamento.
- A noção de que a RFB não pode invadir a competência do órgão responsável pelo reconhecimento do benefício fiscal, consignada no entendimento acima transcrito, é plenamente aplicável ao caso concreto. Afinal, como já se expôs, sendo do Ministério da Integração Nacional a competência para reconhecer o benefício previsto pelo art. 1º da MP nº 2.199-14/01, por meio de Laudo Constitutivo, não cabe à RFB rever esse ato, por ausência de previsão legal nesse sentido.
- De fato, o Laudo Constitutivo emitido pelo Ministério da Integração Nacional é um fato a ser tomado pela SRF como tal, sem qualquer tipo de contestação. Preenchido esse requisito (emissão de laudo constitutivo do benefício fiscal), a isenção é mandatória. Seria necessário que o ato fosse anulado ou revogado pelo próprio órgão da administração responsável, o que nunca ocorreu.
- Isso posto, a ausência de reconhecimento do benefício pela RFB não tem o condão de afastar sua aplicabilidade, porquanto a sua concessão é de competência da SUDAM, nos termos da MP nº 2.199-14/01.

Sucessivamente, é preciso definir os limites da atuação da Receita Federal, evitando o claro conflito existente com a atividade da SUDAM

- Houve o cumprimento de todas as obrigações de natureza tributária, trabalhista, previdenciária e outras de caráter social pela Requerente, cuja fiscalização, em tese, poderia ser delegada à RFB.
- A Lei Complementar nº 124/07, com fundamento no art. 43 da Constituição Federal, instituiu a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, de natureza autárquica especial, administrativa e financeiramente autônoma, integrante do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, estabelecendo como uma de suas competências “estimular, por meio da administração de incentivos e benefícios fiscais, os investimentos privados prioritários, as atividades produtivas e as iniciativas de desenvolvimento sub-regional em sua área de atuação, conforme definição do Conselho Deliberativo, em consonância com o § 2º do art. 43 da Constituição Federal e na forma da legislação vigente” (art. 4º, IX, da lei instituidora).
- A SUDAM, portanto, é o órgão responsável pela administração dos benefícios fiscais no âmbito de sua competência, entre eles, o da redução de 75% do IRPJ, não havendo que se falar em participação da RFB no reconhecimento do benefício. Admitindo-se, contudo, a legalidade da sua participação, o que já foi questionado no tópico precedente, é essencial delimitar claramente a sua incumbência visando evitar o conflito entre as atividades desses dois órgãos, tal como ocorre com a Impugnante.
- Nos autos do PAF nº 18365.721747/2016-05 (doc. nº 16), mencionado pela Fiscalização como fundamento da suposta inexistência de reconhecimento pela RFB do benefício epigrafado, os fundamentos adotados para a inadmissão são, em síntese: suposta irregularidade da Recofarma com as obrigações de caráter social apontadas pelo art. 46, II, da Portaria nº 2.091-A/0753, a qual decorreria das conclusões alcançadas pela RFB nos autos do PAF nº 11080.732817/2014-28 relacionadas com a classificação fiscal dos produtos vendidos pela Recofarma; o art. 128 da IN SRF nº 267/02 veda a concessão de incentivo fiscal a empresas que praticariam atos que configuram crimes contra a ordem tributária.
- Ocorre que o art. 46, II, da Portaria MI nº 283/13 apenas legitima a análise do cumprimento das obrigações de natureza tributária, trabalhista, previdenciária e sociais. Tal requisito é comprovado por meio de certidões válidas emitidas pelos órgãos nos âmbitos de suas competências, nos termos dos arts. 205 e 206 do CTN, sendo certo que estes são os únicos aspectos sobre os quais a RFB pode verificar sem que haja conflito de competência com a SUDAM.
- Naqueles autos (PAF nº 18365.721747/2016-05), a então Requerente apresentou todas as certidões que atestavam sua regularidade, motivo pelo qual inexistem razões para a não admissão do pedido e da denegação do benefício.

- Inclusive, o PAF nº 11080.732817/2014-28 encontra-se devidamente garantido por meio de Apólice de Seguro oferecida nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 1003920-70.2018.4.01.3200, que tramita perante a Subseção Judiciária de Manaus (doc. nº 17). Ademais, a referida caução foi expressamente aceita em parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional protocolado naqueles autos (doc. nº 18), devido à plena regularidade da garantia emitida pela empresa.
- Para além disso, a Procuradoria não só aceitou expressamente a Apólice de Seguro como garantia dos débitos decorrentes do Processo Administrativo Fiscal nº 11080.732817/2014-2855, como também a averbou à cobrança, de sorte que essa pendência se encontra devidamente suspensa no “Relatório de Situação Fiscal” da Requerente (doc. nº 19). Evidentemente, ante a garantia integral dessa dívida, o citado processo jamais poderia ser aventado como motivo de irregularidade da empresa para com suas obrigações sociais, visto que isso representaria uma inverdade.
- Destarte, a discussão que consiste em pano de fundo do Processo Administrativo Fiscal nº 11080.732817/2014-28 não é relevante para a finalidade do art. 46, II, da Portaria MI nº 283/13. Caso contrário, se a mera formalização de atos de lançamento contra o contribuinte fosse suficiente para ditar sua irregularidade fiscal, certamente não haveria qualquer empreendimento agraciado com benefício fiscal. O que orienta essa análise é, na verdade, a existência de pendências não regularizadas perante a União e não a mera existência de processos administrativos, encerrados ou não, nos quais o pleiteante seja parte.
- Eventual análise de se a empresa deixou de atender aos pressupostos que ensejaram a emissão do Laudo Constitutivo nº 30/2016, expedido pela SUDAM em 25.08.2016 – o que jamais ocorreu –, caberia à SUDAM a fiscalização, constatação e penalização da referida conduta do contribuinte-infrator, consoante se extrai do Regulamento dos Incentivos Fiscais comuns às Regiões da Amazônia e do Nordeste, administrados pela SUDAM e pela SUDENE, conforme Portaria MI nº 283, de 2013, artigos 46, 47 e 50.
- Dessarte, toda a legislação de regência do benefício fiscal em tela corrobora o entendimento da Impugnante de que não cabe à RFB identificar o enquadramento, ou não, do contribuinte à atividade descrita no Laudo Constitutivo expedido pela SUDAM, pois isso transborda a competência da RFB – caso se presuma existente, a despeito do exposto no tópico anterior – para fiscalizar apenas o cumprimento das obrigações de natureza tributária, trabalhista, previdenciária e outras de caráter social.

- Para mais, a discussão específica relativa à classificação fiscal das mercadorias da Recofarma para fins de IPI e PIS/Cofins é irrelevante à concessão do incentivo fiscal de IRPJ (PAF nº 11080.732817/2014-28). Isso porque, aludido benefício decorre do já mencionado art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, que estabelece redução de 75% do IRPJ sobre o lucro da exploração de setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional.
- O Decreto nº 4.212/2002, artigo 2º, inciso VI, “h”, definiu os setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional, entre eles a indústria da transformação de bebidas.
- In casu, inexistente controvérsia quanto ao fato de que a Recofarma é produtora do insumo principal das bebidas Coca-Cola e que essa é a sua única linha produtiva, estando, portanto, abrangida pela norma que autoriza a fruição do incentivo fiscal. A controvérsia envolvendo a classificação fiscal do produto da Impugnante (se abrangido ou não pelo código 2106.90.10 Ex01 ou não), travada no Processo Administrativo Fiscal nº 11080.732817/2014-28, é irrelevante, pois a Recofarma integra de qualquer forma a indústria de alimentos e bebidas.
- Ademais, a classificação fiscal do produto não é um dos aspectos considerados na análise para concessão do benefício fiscal de IRPJ. Prova disso é que esse dado sequer faz parte do “Manual de Instruções para Elaboração de Projetos de Incentivos e Benefícios Fiscais” aprovado pela Diretoria Colegiada da SUDAM (doc. nº 20), que subsidia a elaboração dos projetos submetidos à apreciação dessa Superintendência, conforme determinação expressa dos arts. 4º, 14 e 19 da Portaria MI nº 283/13.
- Por fim, de acordo com o entendimento manifestado pela própria RFB no Parecer Normativo Cosit nº 06/2018, deve sempre prevalecer a posição adotada por órgãos públicos competentes sobre as áreas de saúde pública e de concessão de benefícios fiscais, salvo se for o caso de classificação fiscal para a exigência de tributos, hipótese em que deve prevalecer o entendimento do Sistema Harmonizado. Considerando que o regime do benefício da SUDAM não tem qualquer vinculação com classificações fiscais específicas, mas tão somente requer que os projetos se refiram a investimentos de setores prioritários (que no presente caso seria o de “alimentos e bebidas”), é claro que o entendimento da SUDAM deve prevalecer no presente caso.

Do efeito suspensivo da apresentação de Manifestação de Inconformidade desde a origem

- Segundo o Termo de Verificação Fiscal, “o não reconhecimento do pedido pela autoridade competente implica a perda da totalidade do benefício

usufruído pela fiscalizada com base no Laudo Constitutivo nº 030/2016”, nos termos do §8º do art. 60 da IN SRF nº 267/02.

- Ab initio, imprescindível esclarecer que, além de não admitir o “pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ”, a RFB, no mesmo ato, denegou o benefício fiscal pretendido, amparando-se, para tanto, nas previsões contidas no art. 60, §§ 3º e 7º, da IN SRF nº 267/02 c/c art. 46, II, da Portaria nº 2.091-A/07.
- Segundo o despacho decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019 (doc. nº 15, cit.), o fundamento tanto para a inadmissão, quanto para a denegação do pedido, seria o fato de a empresa não manter em dia o cumprimento de todas as obrigações de natureza tributária, trabalhista, previdenciária e outras de caráter social, inclusive o recolhimento das contribuições sociais devidas, em razão de existir controvérsia a respeito da classificação fiscal dos concentrados para bebidas não alcólicas vendidos pela Impugnante aos engarrafadores.
- Veja-se, pois, que apesar de tentar fazer parecer que o argumento se relaciona aos “requisitos formais e materiais”, não há dúvidas de que o despacho adentrou em aspectos meritórios, o que proporciona à Impugnante o direito de apresentar tanto Pedido de Reconsideração nos moldes dos arts.59 a 65 da Lei nº 9.784/99, quanto Manifestação de Inconformidade, visto que essa faculdade lhe foi conferida diretamente pelo art. 60, § 3º, da IN SRF nº 267/02 e pelo art. 3º, § 3º, do Decreto nº 4.212/02, de sorte que o presente caso deve, necessariamente, ser reapreciado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ).
- Com efeito, diante das conjuntas inadmissão e denegação do direito pleiteado pela Recofarma é que fora interposto o Pedido de Reconsideração cumulado com Manifestação de Inconformidade, cujo efeito suspensivo deve ser reconhecido desde o protocolo do recurso, porquanto, como dito, o despacho tratou de questões meritórias.
- Naqueles autos, foi proferida a Informação Fiscal SEORT/DRF/MNS nº 0147/2019 (doc. nº 16, cit.), evidenciando que no caso houve verdadeira denegação do incentivo fiscal pretendido, o que, a teor do art. 60, § 3º, da IN SRF nº 267/02 garante à então Requerente o direito de interpor Manifestação de Inconformidade, com todos os efeitos daí decorrentes, em especial, a concessão do efeito suspensivo da decisão impugnada e a apreciação do feito pela DRJ.
- Portanto, ao contrário do afirmado no Termo de Verificação Fiscal, com a apresentação da Manifestação de Inconformidade e o efeito suspensivo que lhe é inerente, não há que se falar em ausência do direito ao benefício na espécie, o qual produzirá seus efeitos regularmente até o julgamento final dos processos administrativos.

- Sucessivamente, conforme art. 56, § 1º da Lei nº 9.784/99 a autoridade prolatora da decisão tem o prazo de cinco dias para reconsiderá-la e, não sendo o caso, encaminhar o recurso à autoridade superior. Entretanto, apesar de o protocolo do recurso ter ocorrido em 13.02.2019, apenas em 08.04.2019 foi proferido o despacho decisório SEORT/DRF/MNS nº 175/2019 (doc. nº 16, cit.), negando o pedido de reconsideração e determinando o encaminhamento dos autos à autoridade superior, qual seja, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Manaus/AM para julgamento final do Pedido de Reconsideração.
- Por outro lado, até o presente momento, sequer foi proferida a decisão sobre o pedido por parte do titular da unidade do SRF (Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Manaus/AM) a que aludem os arts. 60, §1º, da IN SRF nº 267/02 e art. 3º, §1º, do Decreto nº 4.212/02, em evidente descumprimento do art. 24 da Lei nº 11.457/07, que determina o julgamento dos recursos administrativos no prazo de 360 (trezentos e sessenta dias).
- Nesse contexto, veja-se que ambos os prazos foram desrespeitados, não podendo o contribuinte ser prejudicado pela morosidade da RFB para julgar seus processos. Portanto, o conhecimento da Manifestação de Inconformidade e do efeito suspensivo que lhe é próprio deve ser reconhecido a partir de 13.02.2020 (360 dias após o protocolo do pedido de reconhecimento do benefício perante a RFB).

Sucessivamente - Do descumprimento do art. 3º, §1º e §2º, do Decreto nº 4.212/02 - Benefício vigente

- Conforme art. 3º, §§ 1º e 2º, do Decreto nº 4.212/02, o chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal decidirá sobre o pedido em cento e vinte dias contados da apresentação do requerimento. Expirado este prazo sem a notificação do requerente a respeito de decisão contrária ao pedido, o benefício surtirá efeitos.
- Nos autos do PTA nº 18365.721747/2016-05, como adiantado alhures, ainda não foi proferida decisão pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal de Manaus/AM, tendo sido proferida, apenas, decisão optando pela não reconsideração quanto à inadmissão e denegação do benefício pela própria autoridade prolatora da decisão. Portanto, diante da morosidade da RFB, deve-se aplicar o §2º do art. 3º, do Decreto nº 4.212/02, considerando-se que a Impugnante está em pleno gozo da redução pretendida.
- E nem se alegue a aplicação do § 8º do art. 60, da IN SRF nº 267/02 porquanto o dispositivo se refere aos vícios formais e materiais citados pelo seu § 7º, os quais, obviamente, são relativos às informações exigidas pelo Anexo Único da mesma IN para apresentação do pedido. À toda

evidência, a existência de uma divergência meritória entre Fisco e contribuinte pertinente à classificação fiscal de suas mercadorias não se enquadra em tais vícios, especialmente porque em relação à Recofarma, como já dito, o PTA mencionado no despacho decisório que inadmitiu e denegou o benefício está devidamente garantido e não é óbice à regularidade fiscal da ora Impugnante.

QUANTO ÀS MULTAS

- Se eventualmente as razões de mérito acima desenvolvidas não forem suficientes para demonstrar a ausência de quaisquer infrações tributárias que permitam a imposição de penalidades, é necessário mostrar porque é que o agravamento e a qualificação das penalidades também não têm razão para se realizar.

Improcedência do agravamento

- O agravamento das multas impostas quanto a todas as infrações é justificado pela negativa da CCIL e da Recofarma de informar os montantes supostamente tratados como royalties pela TCCC (fls.159/164).

Da impossibilidade de a penalidade ultrapassar a pessoa do acusado

- Em primeiro lugar, a Impugnante acredita que a CCIL não infringiu seu dever de fornecer todas as informações disponíveis para esclarecer os fatos investigados pela Administração Fiscal. Mas mesmo que tenha infringido, isso seria completamente irrelevante para a avaliação atual.
- Como fica claro, parte dos atos punidos com o agravamento da multa não foi praticada pela Impugnante, mas pela CCIL, em clara ofensa ao princípio da pessoalidade (intranscendência) das infrações e das sanções, consagrado nos arts. 5º, XLV, da Constituição (aqui invocado por analogia) e 136 a 138 do CTN.
- Portanto, é difícil de acreditar que tais atos tenham sido invocados com o intuito de agravar a penalidade, e parece desnecessário entrar em detalhes quanto ao ponto.

A improcedência da acusação fiscal quanto ao suposto reconhecimento de royalties pela TCCC e pela Impugnante

- O auto de infração alega que a TCCC teria supostamente confessado o recebimento de royalties pagos pela CCIL. Esse fato estaria na defesa apresentada nos autos do auto de infração emitido pela Internal Revenue Service (IRS), o Fisco norte-americano.
- A autoridade fiscal, referindo-se à contestação apresentada ao IRS, concluiu que “perante a autoridade fiscal norte-americana THE COCA-

COLA COMPANY reconhece ESPONTANEAMENTE uma significativa receita de royalties do Brasil, com base no Acordo firmado em 1996.” (fl. 100).

- Com base nessas informações, a Autoridade Fiscal brasileira infere a existência de um suposto fluxo de royalties oculto no preço do concentrado vendido pela Impugnante aos engarrafadores. No entanto, é inequívoco que, baseado em um acordo celebrado com o Internal Revenue Service (IRS), o Fisco norteamericano, não houve pagamento de royalties da CCIL para a TCCC.
- O que se lê das passagens mencionadas pela fiscalização é que a TCCC nunca confessou à autoridade fiscal norte-americana que havia recebido royalties de sua subsidiária no Brasil. 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.
- Portanto, a TCCC nunca confessou ao IRS que a sua subsidiária no Brasil tenha lhe pago royalties. De qualquer forma, a bem da argumentação, mesmo que a CCIL devesse pagar royalties à TCCC, isso não significaria que o engarrafador também seria obrigado a pagar royalties para a Impugnante. Isso porque os direitos de distribuição e correlatos, outorgados por meio do Contrato de Fabricação pela TCCC aos engarrafadores, não são concedidos à Impugnante mediante seu acordo de licença firmado com a TCCC, de modo que quaisquer royalties pagos pela Impugnante decorreriam de outros direitos.
- Nessa linha, conquanto as autoridades fiscais tenham insinuado que o auto de infração em epígrafe assemelha-se à autuação lavrada pelo fisco norteamericano, tal paralelo – como visto – não procede.

Da aplicação do art. 19, § 2º, da Lei nº 3.470/1958

- Como já esclarecido na fase fiscalizatória, a Recofarma não possui as informações requeridas pela autoridade tributária sobre o acordo firmado entre a TCCC e o fisco norte-americano, dado que não fez parte de tal contrato. Por isso, é impossível à Impugnante responder a pedidos de informações relativos ao aludido acordo, já que não possui o documento em questão e nem tem a obrigação legal de mantê-lo, não podendo por isso ser penalizada, na forma do art. 19, § 2º, da Lei nº 3.470/58.
- Portanto, como se trata de acordo celebrado entre empresa estrangeira e o fisco dos EUA (como afirmado no próprio TVF), não pode a Fiscalização exigir que a Recofarma o apresente e muito menos penalizá-la pelo fato de não o possuir.
- Registre-se, ainda, ser completamente ilógica a alegação da Autoridade Tributária de que o transcrito dispositivo seria inaplicável, uma vez que a intimação teria sido para o fornecimento de informações, e não de

documentos. O fato é que as informações requeridas estão vinculadas ao documento em questão, de modo que a aplicação do dispositivo se impõe. E ainda que assim não fosse, não se consegue conceber que o legislador tenha impedido a aplicação de penalidades pela não entrega de documentos que o contribuinte não possui a obrigação de deter, mas tenha mantido pela não prestação de informações que o contribuinte igualmente não possui dever de conhecer.

Improcedência da qualificação

- A qualificação “se tudo estava às claras para a fiscalização e não [se] exigiu qualquer esforço para a aplicação dos efeitos tributários, não há razão para se qualificar a multa”. Há mais julgamentos nessa mesma linha.

A impossibilidade da concomitância entre a multa de ofício e da multa isolada por falta de estimativa

- Não pode o Fisco exigir multa pelo não recolhimento dos tributos apurados ao final do ano calendário e, ao mesmo tempo, multa sobre o não recolhimento das estimativas, que são apenas a antecipação daqueles. Nesse caso, a penalidade exigida em razão da ausência de pagamento do IRPJ e da CSLL deve absorver aquela aplicável ao não recolhimento das respectivas antecipações.
- Essa noção deriva do princípio da consunção (também conhecido como princípio da absorção), amplamente utilizado na esfera penal, que é aplicável quando há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. De acordo com tal princípio, a infração mais grave deve absorver aquelas de menor gravidade.
- Assim, entende-se por “infração mais grave”, na esfera tributária, aquela cujo valor jurídico tutelado no âmbito tributário possui maior relevância financeira.
- A absorção da multa isolada pela multa de ofício já foi, por diversas oportunidades, aceita pelo Carf. Em abono do argumento, citam-se precedentes na impugnação.
- Corroborando o exposto, o Carf encerrou a discussão na esfera administrativa ao aprovar a Súmula nº 105.
- E nem se diga que o enunciado dessa súmula não seria aplicável ao período posterior à entrada em vigor da Lei nº. 11.488/07, que alterou a estrutura do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96. Ora, a Súmula nº 105, editada quando já vigia a nova redação do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96, não teve a sua aplicação expressamente restringida aos períodos anteriores. Ademais, as alterações realizadas pela Lei nº 11.488/07 não alteraram o cenário anterior, de modo que, tanto a aplicação do critério da

consunção, quanto à impossibilidade de se exigir a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, seguem aplicáveis aos casos presentes.

- Esse também tem sido o entendimento do STJ sobre a matéria, consoante o recente precedente transcrito.
- Portanto, 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”.

DOS PEDIDOS

- Face ao exposto, pede a Impugnante a procedência desta impugnação, anulando-se a cobrança de IRPJ e PIS/Cofins com respeito aos valores reclassificados como royalties ou como receitas não incentivadas (incentivos comerciais).
- Do mesmo modo, requer a procedência da impugnação para declarar a irregularidade do afastamento dos efeitos do benefício de redução do IRPJ, dado: (i) ser inaplicável o art. 59 da Lei nº 9.069/1995 e; (ii) ainda estar pendente o processo no qual se pleiteia o reconhecimento do direito ao benefício pela Receita Federal.
- Caso a imputação de royalties seja mantida, pede a Impugnante, em caráter subsidiário, a redução do seu valor, pelas razões expostas nos itens 4.7.5 a 4.7.9 acima.
- Pede, também subsidiariamente, quanto a qualquer valor que venha a remanescer, a redução das multas aplicadas para o patamar de 75%, devendo-se cancelar, assim, as multas qualificada e agravada, conforme exposto no itens 6.1 e 6.2. Ainda subsidiariamente, requer, conforme razões expostas no item 6.3, o cancelamento da multa isolada exigida indevidamente com a multa de ofício

A impugnação foi considerada **improcedente** pela 3ª Turma da DRJ06, tendo proferido o Acórdão nº 106-009-587 proferido na sessão de 11 de fevereiro de 2021, ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA –

IRPJ Ano-calendário: 2017, 2018

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO - NATUREZA DAS RECEITAS - DISSIMULAÇÃO - VANTAGEM TRIBUTÁRIA INDEVIDA Considera-se abusivo o planejamento tributário que importa em ocultar 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 são oponíveis ao fisco.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO - REDUÇÃO DE 75% DO IRPJ INCIDENTE SOBRE ATIVIDADES INCENTIVADAS - ABRANGÊNCIA A redução do IRPJ decorrente de

incentivo fiscal concedido a estabelecimento situado na Zona Franca de Manaus, abrange apenas as receitas da atividade incentivada expressamente consignada nos diplomas legais e nos atos administrativos concessivos do benefício. As demais receitas, ainda que se enquadrem como operacionais, não integram a base de cálculo do incentivo.

PRÁTICA DE ATOS QUE CONFIGUREM CRIMES - PERDA DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS - DESNECESSÁRIA A CONDENAÇÃO PENAL A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária acarreta a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária, independentemente de condenação em processo penal a cargo do Poder Judiciário.

REDUÇÃO DO IRPJ PARA EMPRESA DA ZONA FRANCA DE MANAUS -NECESSIDADE DE RECONHECIMENTO DO DIREITO PELA AUTORIDADE FISCAL A fruição do benefício fiscal de redução do IRPJ incidente sobre o lucro da exploração, por contribuintes estabelecidos na Zona Franca de Manaus, requer que o direito seja reconhecido pela Receita Federal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2017, 2018

ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE RECEITAS DE ATIVIDADES NÃO INCENTIVADAS Como regra geral, as pessoas jurídicas tributadas sob o lucro real sujeitam-se ao regime não-cumulativo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, o que importa aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre a base de cálculo apurada. A aplicação de alíquotas favorecidas previstas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus alcança apenas a receita bruta auferida decorrente da venda de produção própria abrangida em projeto aprovado pelo órgão competente do Ministério da Integração Nacional, mas não as demais receitas que não se enquadrem estritamente nessa definição, tais como as procedentes de royalties.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2017, 2018

REGIME NÃO CUMULATIVO - CONTRIBUINTE DA ZONA FRANCA DE MANAUS - ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE RECEITAS DE ATIVIDADES NÃO INCENTIVADAS Como regra geral, as pessoas jurídicas tributadas sob o lucro real sujeitam-se ao regime não-cumulativo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, o que importa aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre a base de cálculo apurada. A aplicação de alíquotas favorecidas previstas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus alcança apenas a receita bruta auferida decorrente da venda de produção própria abrangida em projeto aprovado pelo órgão competente do Ministério da Integração Nacional, mas não as demais

receitas que não se enquadrem estritamente nessa definição, tais como as procedentes de royalties.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2017, 2018

MULTA QUALIFICADA - COMPROVAÇÃO DO DOLO Comprovado cometimento intencional da infração, justifica-se e impõe-se a qualificação da multa de ofício.

AGRAVAMENTO DA MULTA - FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO FISCAL PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS O percentual das multas impostas em razão de lançamento de ofício serão aumentados de metade nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

MULTA ISOLADA - RECOLHIMENTO INSUFICIENTE DAS ANTECIPAÇÕES MENSAIS Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, caberá lançamento de ofício de multa de 50% sobre o valor do pagamento mensal que se deixou de efetuar, independentemente do resultado apurado ajuste anual do ano-calendário correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inicialmente a DRJ refuta o argumento de nulidade em relação a violação ao devido processo legal em função da utilização de depoimento juntado aos autos com suspeita de isenção e com apenas parte do documento, o que, supostamente, impossibilitou o direito ao contraditório.

O procedimento fiscal revelou 03 (três) irregularidades, detalhados no TVF no tópico 7 (fls. 126/147):

Por conta desse benefício, nos ACs 2017 e 2018, a RECOFARMA reduziu o IRPJ a pagar em R\$ 628.636.536,37. O procedimento fiscal revelou as seguintes irregularidades:

- a) Determinação incorreta da parcela do lucro da exploração⁷⁴ beneficiada com a redução de 75%, haja vista terem sido incluídas receitas de atividades NÃO incentivadas em seu cálculo;
- b) Prática de atos que, em tese, configuram crimes contra ordem tributária, cuja materialidade está relacionada ao planejamento tributário abusivo do Sistema Coca-Cola; e
- c) Não reconhecimento do direito pela autoridade competente.

Em um voto extremamente detalhista, o relator rebate, literalmente, todos os pontos abordados pela Recorrente, mesmos aqueles que apenas tratavam transversalmente do mérito, como *“Considerações acerca da Zona Franca de Manaus”*.

Todos os argumentos contrários às 06 (seis) evidências apontadas pela Fiscalização como provas para necessária reclassificação das receitas foram afastadas, arguições sobre a metodologia do preço de incidência como modelo de precificação tornaram-se infundados frente aos pontos descritos no voto.

Detalhes das cláusulas do Contrato de Fabricação foram esmiuçados e inseridos no contexto da acusação fiscal, notadamente a forma de mensurar as despesas de publicidade e propaganda.

Ao final, considerou que houve a incorreta apuração do lucro de exploração e por consequência a indevida redução de 75% do IRPJ e adicionais através do artifício de aumentar o preço de venda dos “concentrados” com a inclusão dos royalties devidos pela cessão do direito de uso dos intangíveis pertencentes ao grupo Coca-cola, bem como da contribuição financeira para programas de propagando e marketing, que após a operação comercial de venda, eram restituídos e/ou creditados aos fabricantes licenciados.

O procedimento de arbitramento, baseado no art. 148 do CTN, utilizado pela fiscalização para mensurar a parcela dos royalties incluídos no preço de venda, foi referendado pela DRJ, sendo detalhado no voto a estrutura tripartite de distribuição do ônus das estratégias de publicidade e ações de marketing do sistema Coca Cola, previsto em cláusulas do Contrato de Fabricação.

Os argumentos de uma suposta neutralidade tributária em relação a política de vendas, sem vantagem tributária para a Recorrente foi rechaçada no voto do Relator.

O processo de reconhecimento do direito ao benefício fiscal, por força do disposto no artigo 3º do Decreto nº 4.212/2002, que foi negado pela autoridade fiscal foi detalhado no voto, com ênfase no esclarecimento, pela autoridade julgadora, da inocorrência de um suposto conflito de competência entre a SUDAN e a RFB no procedimento.

Foi ratificado pela DRJ o agravamento da multa de ofício, aplicado diante da negativa de apresentação de esclarecimentos sobre o tratamento tributário adotado pela controladora da Recorrente em relação aos royalties remetidos a matriz americana, mesmo diante dos documentos e provas apresentados pela fiscalização.

Da mesma forma, foi mantida a qualificação da multa de ofício nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista a identificação de um planejamento tributário abusivo e doloso, com ausência de propósito negocial e a substância econômica das práticas comerciais da Recorrente, visando apenas amplificar os muitos benefícios fiscais devidos pela Recorrente na região da Zona de Franca de Manaus.

O argumento do princípio da consunção ou da absorção em relação a multa isolada pela insuficiência de recolhimento de antecipação, bem como a invocação da Sumula CARF nº 105, foi rejeitada pela DRJ, sendo a multa mantida na integralidade.

Irresignada com o resultado, a Recorrente apresentou o devido recurso Voluntário (fls. 3.699/3.828), em que basicamente, repisa os argumentos já apresentados na impugnação, apresentando os seguintes pedidos:

8. DOS PEDIDOS.

Face ao exposto, pede a Recorrente a procedência deste recurso voluntário, reformando-se a decisão da DRJ, para anular-se a cobrança de IRPJ e PIS/Cofins com respeito aos valores reclassificados como royalties ou como receitas não incentivadas (incentivos comerciais).

Do mesmo modo, requer o provimento do recurso voluntário para declarar a irregularidade do afastamento dos efeitos do benefício de redução do IRPJ, dado: (i) ser inaplicável o art. 59 da Lei nº 9.069/1995 e; (ii) ainda estar pendente o processo no qual se pleiteia o reconhecimento do direito ao benefício pela Receita Federal.

Caso a imputação de royalties seja mantida, pede a Recorrente, em caráter subsidiário, a redução do seu valor, pelas razões expostas nos itens 4.7.5 a 4.7.9 acima.

Pede, também, subsidiariamente, quanto a qualquer valor que venha a remanescer, a redução das multas aplicadas para o patamar de 75%, devendose cancelar, assim, as multas qualificada e agravada, conforme exposto no itens 6.1 e 6.2. Ainda subsidiariamente, requer, conforme razões expostas no item 6.3, o cancelamento da multa isolada exigida indevidamente com a multa de ofício.

Em **30/01/2023** a recorrente apresenta **“Manifestação de Fatos Supervenientes”** (fls. 4.476/4.502) onde anexa aos autos Manifestação sobre fatos supervenientes posteriores ao Recurso Voluntário.

Relata a emissão do Ato Declaratório Executivo SRRF02 nº 23/22, onde foi reconhecido o direito ao benefício de redução de 75% do IRPJ e adicionais não-restituíveis, incidentes sobre o lucro da exploração até o ano de 2025.

Junta estudo de caso elaborado pelo renomado jurista sobre a ausência de nexo entre a autuação e o processo movido pelo Fisco Norte Americano contra a THE COCA COLA COMPANY e em seguida discorre sobre a falta de justificativa contratual e legal para o suposto pagamento de royalties pelos engarrafadores à Recorrente.

Junta também um Termo de Constatação elaborado pela KPMG a respeito do propósito negocial das despesas financiadas pelos incentivos comerciais, usando dados de 02 (dois) dos principais engarrafadores (Rio de Janeiro Refrescos Ltda. e Grupo Femsa).

Posteriormente, em **29/04/2024**, a Recorrente efetuou nova **“Manifestação de Fatos Supervenientes”** (fls. 4.714/4.718), em que apresenta argumentos os quais julga serem de interesse ao presente processo.

De acordo com a Recorrente, recentes decisões da 3ª Seção de Julgamento do CARF (Turmas Ordinárias) assentaram que inexistente fundamento fático ou normativo à tese de sobrepreço dos concentrados pela indústria de bebidas, consignando nos julgamentos que o Fisco não se desincumbe de demonstrar a excessividade do preço, não bastando apenas o confronto dos custos.

Aduz que em recente julgamento, a 1ª Seção de Julgamento do CARF se debruçou sobre o assunto e através do Acórdão 1201-006.249 reforçou a necessidade do Fisco no lançamento de ofício, especificar o critério objetivo para precificação do produto.

Além disso, afirma que a 4ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento, através do Acórdão 1004-000.144 afastou a existência de conluio e fraude entre a Recorrente e os engarrafadores, desqualificando o agravamento das penalidades aplicadas.

Em resumo, a Recorrente alega que recentes decisões do CARF são favoráveis a tese da defesa, nos seguintes termos:

Em suma, a atual jurisprudência do CARF tanto é favorável ao afastamento da tese fiscal de sobrepreço dos concentrados (ac. nº 1201-006.249, 3201-009.812, 3201-009.811, 3201-009.813, 3201-009.814 e 3201-009.972); como também, no limite, é favorável à desqualificação da multa de ofício, dada a ausência de conluio fraudulento na hipótese (ac. nº 1004-000.144).

Ao final, reforça o pedido já formulado na Recurso Voluntário:

05. Ao exposto, a Recorrente reitera os pedidos de:

- (a) Provimento do seu recurso voluntário com a consequente reforma da decisão da DRJ, para anular os autos de infração lavrados e extinguir os supostos débitos deles decorrentes, em razão da nova jurisprudência deste CARF;
- (b) Subsidiariamente, de exclusão da qualificação da multa de ofício, ante a ausência de conluio e de fraude;
- (c) Subsidiariamente, a redução da multa qualificada de 150% para 100% e da multa qualificada e agravada de 225% para 150%, nos termos da Lei nº 14.689/23.

Há menos de uma semana do julgamento **(15/10/2025)**, a Recorrente apresenta nova petição onde reitera que não existe sobrepreço ou qualquer forma de fraude ou conluio, sendo necessária a redução da multa de ofício para o patamar de 75%, sendo esse o entendimento de algumas recentes decisões no CARF e, subsidiariamente, pugna pela redução da multa qualificada ao percentual de 100%, por aplicação retroativa da Lei nº 14.689/23.

É o relatório,

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Preliminar de Nulidade

A Recorrente apresenta uma nulidade referente a utilização pela fiscalização no TVF de uma representação que teve origem na Notícia de Fato nº 1.29.008.000349/2017-54, autuada pela Procuradoria da República Polo Santa Maria/Santiago/RS, que corrobora a acusação sobre a infração relativa as contribuições financeiras (*“incentivos de vendas”*)

Aduz que o depoimento prestado pelo Sr. Junior Cleber Altermann à Polícia Federal, não consta dos autos do processo, constando apenas uma Representação Fiscal (fls. 1.240/1.256), com apenas um *“suposto resumo”* do supracitado depoimento e que essa situação constitui inegável cerceamento do contraditório.

Alega ainda, que o depoimento se assemelha com uma delação premiada, o que o tornaria ineficaz sem outras provas adicionais, além do fato de questionar regras atinentes à produção de prova testemunhal em juízo.

A preliminar não merece acolhida.

O TVF é bem claro ao indicar que o depoimento foi incluído **como mais um elemento de prova**, constando do tópico 7.1 *Primeira irregularidade: atividades NÃO incentivadas* (fl. 128/140), ressaltando ainda que outros inúmeros documentos, como a própria escrituração contábil da Recorrente, diligências e intimações aos demais integrantes do chamado "Sistema Coca-Cola" constam dos autos.

Ressalta-se que os documentos relativos à denúncia, acostados ao processo, respeitam o sigilo fiscal, de modo a circunscreverem apenas as transações entre a Recorrente e a CVI, uma das integrantes do “Sistema Coca-Cola”.

Veja abaixo trechos do TVF:

Não fosse por isso, **ainda há elementos** que permitem afirmar a existência de um ajuste doloso em torno das referidas contribuições financeiras (ou *“incentivos de vendas”*). No decorrer do procedimento fiscal anterior foi recebida representação oriunda da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Maria/RS (fl. 1.240), na qual são relatadas irregularidades associadas à simulação de despesas no âmbito do Sistema Coca-Cola.

(...)

Os documentos que acompanham a referida representação fazem também menção a outros fatos, pessoas e empresas que não são do escopo deste procedimento fiscal. Em razão do sigilo legal que se impõe, estão sendo trazidos aos autos deste processo administrativo tão somente documentos que dizem respeito às transações realizadas entre RECOFARMA e CVI REFRIGERANTES LTDA, fabricante licenciado do Sistema Coca-Cola estabelecido em Santa Maria/RS (...)

(...)

A fim de prestar mais esclarecimentos, Júnior Cleber Altermann compareceu à DRF Santa Maria em 1º/11/2017, quando se colheu novo Termo de Depoimento, acostado às fls. 1.257 a 1.260, (...)

A comparação com uma delação premiada com ausência de provas não se sustenta diante da comprovação de outros indícios junto da escrituração contábil da própria Requerente que constam do depoimento, ressaltando que apenas as provas sem a inclusão de terceiros foram juntadas ao processo.

Por fim, também não deve prosperar a arguição de quebra de regras relativas à produção de prova testemunhal em juízo, pois essa exigência não está presente na colheita de depoimentos na fase inquisitória do procedimento administrativo-fiscal, que possui competência da Autoridade Fiscal nos termos do art. 9º do Decreto 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Dessa forma, diante do exposto, nego provimento a arguição de nulidade.

MÉRITO

DESCRIÇÃO SUSCINTA DOS FATOS

Relembrando o caso, trata-se de auto de infração de IRPJ, PIS e COFINS relativos aos anos-calendário de 2017 e 2018, sendo identificadas as seguintes infrações:

- a) Exigência de IRPJ pela reclassificação de parte das receitas de vendas dos concentrados com consequências na apuração da parcela do Lucro de Exploração (*benefício de redução de 75% do IRPJ e adicionais*), em função da identificação de **receitas de atividades não incentivadas** no cálculo, consistindo em duas parcelas:

- a. Incorreta inclusão da cobrança de *royalties* pela licença do uso e exploração de marcas;
 - b. Incorreta inclusão de contribuições financeiras para programas de marketing, denominado “*incentivo de vendas*”, que posteriormente eram repassados/creditados em favor dos fabricantes.
- b) Diante da identificação da inclusão dos *royalties* nas receitas, houve a majoração de ofício das alíquotas de PIS e COFINS, que são reduzidas em função de benefícios aplicados a pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus.
- a. As alíquotas foram majoradas para 7,6% e 1,65% de COFINS e PIS/Pasep, ao invés de alíquota 0% (para concentrados de bebidas carbonatadas) e 3% e 0,65% (para outros concentrados).
- c) Aplicação de multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ em função do recálculo dos tributos devidos em cada mês.

A autoridade fiscal entendeu que houve planejamento tributário abusivo, sendo aplicada **multa qualificada** (art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/1996), e adicionalmente, no curso da fiscalização, diante da recusa em prestar informações e fornecer documentos obrigatórios, a autoridade fiscal decidiu pelo **agravamento da multa** para a parte das infrações relacionadas aos *royalties (inclusão das receitas dessa natureza dentre as atividades incentivadas e falta de recolhimento do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre os royalties)*.

Diante da constatação do planejamento tributário abusivo, ficou tipificada prática de atos que, em tese, configuram crimes contra a ordem tributária e **nos termos do art. 59 da Lei nº 9.069/1995**, com isso a Recorrente **perde o direito ao gozo do benefício fiscal** de redução de 75% do IRPJ.

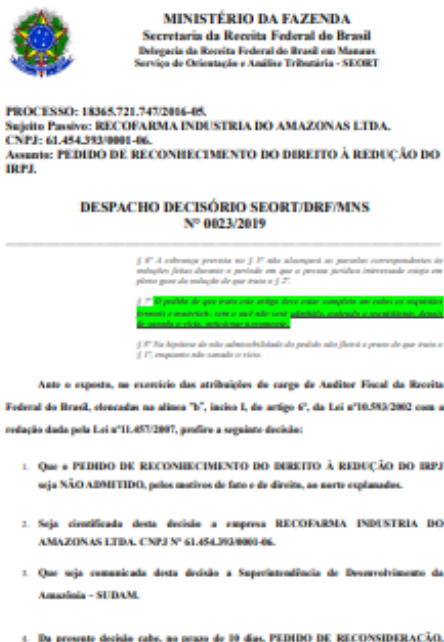
Art. 59. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

Em relação ao reconhecimento do direito do benefício fiscal, previsto no art. 3º do Decreto 4.212/2002, a Recorrente ingressou junto a DRF Manaus com pedido (processo nº 18365.721747/2016-05).

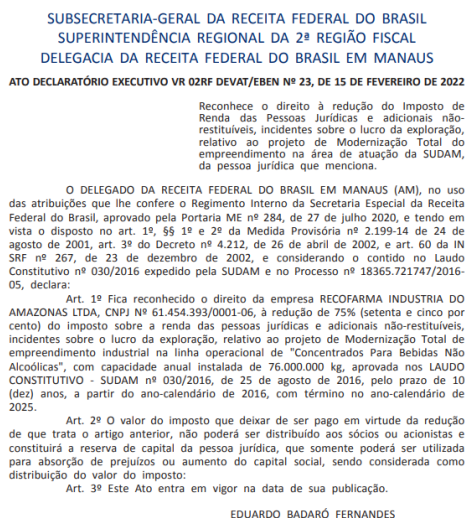
Art. 3º O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDAM, será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda a que estiver jurisdicionada a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

jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional.
(Griffou-se)

A decisão foi pela negativa ao benefício, formalizado através do Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019 (fls. 1.599 a 1.605).



Posteriormente, em 2022, foi concedido o direito à Recorrente através do Ato Declaratório Executivo SRRF02 nº 23/22 (fls. 4.504).



DOS PROCEDIMENTOS ANTERIORES

As infrações apontadas pela fiscalização no presente processo são semelhantes as apuradas em outros processos, diferenciando apenas em relação ao período de apuração:

a) AC 2012 e 2013 – Processo nº 10980.725685/2017-14

b) AC 2014, 2015 e 2016 – Processo nº 10980.724073/2018-95

Através do **Acórdão 1004-000.144** (sessão de 09/04/2024), a 4ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento realizou o julgamento do Processo nº 10980.724073/2018-95, tendo como resultado, dar PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário, apenas para reduzir a qualificação da multa, reduzindo-a ao patamar de 75% e em relação aos demais pontos:

- Por unanimidade: a reclassificação das receitas relativas as contribuições financeiras a título de programa de marketing;
- Por maioria: a reclassificação das receitas relativas aos royalties;
- Por maioria: o agravamento da multa;
- Por voto de qualidade: manter a multa isolada sobre as estimativas

A Recorrente apresentou Recurso Especial.

Quanto ao Processo nº 10980.725685/2017-14, o estágio processual encontra-se para distribuição na turma, em função da saída do antigo relator.

DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DA RECORRENTE

Como descrito no TVF, a Recorrente *“é a porta de entrada do faturamento da corporação Coca-Cola no Brasil”*, isso porque os inúmeros benefícios fiscais e subvenções aos quais a Recorrente tem direito favorecem ao desenvolvimento de planejamento tributário.

A lei Estadual nº 2.826/2003 do Estado do Amazonas concede benefício fiscal de crédito presumido de 90,25% nas saídas do chamado “concentrado” quando destinados a clientes de outra unidade da federação.

No nível federal, a Recorrente utiliza a redução de 75% do IRPJ e adicional calculados com base no *lucro da exploração*, com base no art. 1º da Medida Provisória nº 2199-14/2001, com a redação dada pela Lei nº 11.196/2005:

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)

(Griffou-se)

Seguindo as orientações legais, a Recorrente obteve o Laudo Constitutivo nº 030/2016 (fl. 1.598), o qual enquadrou o benefício no setor prioritário previsto no art. 2º, inciso VI, alínea “h”, do Decreto nº 4.212/2002, que define os setores da economia prioritários para o desenvolvimento regional (extinta SUDAM) para fins dos benefícios de redução do imposto de renda, conforme *caput* do art. 1º:

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.

(Griffou-se)

Por ocasião do julgamento do processo nº 10980.724.073/2018-95 (AC 2014/ 2015 e 2016), a Recorrente **ainda usufruía do reconhecimento do direito do benefício fiscal** nos termos do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 51/2007. (fl. 1.596), pois a validade era de 10 anos, se encerrando em 2016

A Recorrente ingressou com o novo pedido (fl. 1.597), sendo dessa vez **NÃO ADMITIDO** formalizado através do Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019 (fls. 1.599 a 1.605). Posteriormente o direito foi reconhecido através do ADE VR 02RF DEVAT/EBEN Nº 23/2022.

Esse fato foi apontado como uma das irregularidades pela fiscalização, descrita no TVF no **tópico 7.3 Terceira irregularidade: não reconhecimento do direito pela autoridade competente** (fls. 142/147), sendo esse assunto retomado para análise deste julgador mais adiante no presente voto.

Em relação aos benefícios fiscais, a Recorrente apresenta ao longo da sua peça recursiva, vários pontos de questionamentos que já haviam sido apresentados na impugnação

Dessa forma, adoto como razões de decidir nos pontos relacionados aos benefícios fiscais, os termos da decisão de piso, a qual transcrevo abaixo:

Arguição de que a Receita Federal não é competente para aprovar ou não o benefício fiscal em questão

O art. 3º do Decreto nº 4.212, de 2002, expressamente condiciona o reconhecimento do incentivo fiscal de redução do IRPJ ao pronunciamento da RFB, mediante pedido do contribuinte instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional. O mesmo faz o art. 60 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, bem como os arts. 2º e 15 da Portaria nº 283, de 2013, expedida pelo Ministério da Integração Nacional.

Segundo a tese da impugnante os atos normativos mencionados no parágrafo anterior extrapolam os limites da MP nº 2.199-14, de 2001, e do Regulamento do Imposto de Renda, os quais, no seu entender, não possuem nenhum dispositivo do qual se pode inferir a necessidade de edição de atos complementares no que tange à efetivação do benefício fiscal ou a participação da Receita Federal do Brasil no processo de outorga do incentivo.

Todavia, a tese da impugnante é equivocada, pois o artigo 558 do RIR 1999 por ela invocado é norma que estava em vigor antes mesmo da edição da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, que instituiu o benefício fiscal em questão. Assim, não podia regular a matéria. Mais importante ainda é que o Regulamento do Imposto de Renda é aprovado por decreto do Poder Executivo Federal. Logo, suas disposições podem ser revogadas ou alteradas por ato normativo que lhe sobrevenha do mesmo nível hierárquico. É exatamente o caso do Decreto nº 4.212, editado em 26 de 2002 pela Presidência da República, cujo artigo 3º dispõe categoricamente que o usufruto do benefício em questão depende de seu reconhecimento pela unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional. Assim, o laudo expedido por este último órgão não basta para o usufruto do benefício. Embora seja ele requisito indispensável, a pretensão ao benefício deverá passar ainda por aprovação da Receita Federal.

O RIR atualmente vigente, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, por ter sido editado posteriormente, já se encontra atualizado e incorpora a exigência do reconhecimento do direito ao benefício pela Receita Federal, conforme estabelece o seu artigo 637. Esse reconhecimento pela Receita Federal a que se refere o artigo 637 não consiste em mera formalidade, para a qual bastaria apresentar o laudo aprovado pelo Ministério da Integração Nacional, como quer fazer crer a impugnante. Ora, se se trata de um pedido, que deve ser apresentado acompanhado de laudo, é óbvio que está sujeito à apreciação integral da autoridade fiscal e é passível de indeferimento, do contrário o legislador estabeleceria apenas a obrigação acessória de apresentar o referido laudo à repartição fazendária da pessoa jurídica interessada, e não a de formular um pedido de reconhecimento do benefício.

Além disso, diferentemente do que alega a impugnante, o artigo 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, não exclui a atuação da administração fazendária no exercício de suas atribuições, pois apenas dispõe que o benefício fiscal em questão é conferido àqueles que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação, enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional. O seu § 1º, por sua vez, estabelece que fruição do benefício fiscal referido no caput 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. Confira-se o texto legal:

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 2023 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 da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do 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 13.799, de 2019)

§ 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).

Veja-se que não há nada na redação transcrita acima que permita inferir que o laudo expedido pelo Ministério da Integração por si só constitui o ato concessório, para fins tributários, do benefício fiscal. O texto legal em nenhum momento confere poderes de aprovação ao laudo. Não por acaso, ao regulamentar a matéria, o Decreto nº 4.212, de 2002, não só enumerou os setores da economia que seriam considerados prioritários para fazer jus ao benefício fiscal, como também condicionou o seu efetivo usufruto à aprovação pela Receita Federal de pedido de reconhecimento apresentado pelo contribuinte interessado.

Ademais, visto que o benefício fiscal em questão não é concedido indistintamente a todos os contribuintes, a exigência contida no artigo 3º do Decreto nº 4.212, de 2002, embora não expressamente prevista na MP nº 2.199-14, de 2001, encontra respaldo no disposto no artigo 179 do CTN, segundo o qual, a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. Recorde-se que o CTN é diploma legal com status de lei complementar, o que lhe confere posição de superioridade a qualquer medida provisória ou lei ordinária. Ao contrário do que alega a impugnante, a autoridade administrativa a que se refere a norma do CTN não é o órgão do Ministério da Integração Nacional que expede o laudo de aprovação do projeto de instalação, ampliação, modernização ou diversificação de empreendimentos considerados prioritários, pois esse laudo não é o ato apontado especificamente na legislação como concessivo do benefício, mas apenas como requisito dele. Sendo a RFB o órgão do Executivo Federal incumbido da administração tributária, é patente que se inclui entre as suas atribuições expedir o despacho a que se refere o artigo 179 do CTN, salvo se houvesse disposição legal expressa.

Não surpreende que o próprio Ministério da Integração Nacional, em obediência ao disposto no artigo 179 do CTN e do Decreto nº 4.212, de 2002, reconhece a necessidade do pronunciamento do órgão fazendário, no exercício de sua competência específica, conforme dispõe os arts. 2º e 15 da Portaria nº 283, de 2013, por ele editada. Confira-se:

Art. 2º A competência para reconhecer o direito da redução do imposto de renda será da Unidade da Secretaria da Receita Federal - SRF a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, devendo o pedido estar instruído com o Laudo Constitutivo expedido pela Superintendência de Desenvolvimento Regional.

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas deverão pleitear o reconhecimento do direito à redução de que trata este capítulo à unidade da Secretaria da Receita Federal - SRF de sua jurisdição, cujo pedido será instruído com o laudo de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24

de agosto de 2001, e de conformidade com o item 3 da Instrução Normativa nº 267/2002 da SRF.

No tocante aos precedentes atribuídos ao Carf citados pela impugnante em favor de sua tese, eles não se sobrepõem aos atos normativos citados nos parágrafos anteriores, porque se aplicam apenas às partes dos processos em que foram proferidos e não têm força vinculante nos termos da legislação em vigor.

Ainda que, apenas para argumentar, se admitisse que é correta a tese da impugnante segundo a qual extrapolaram os limites da nº 2.199-14, de 2001, os atos normativos que estabelecem que a efetiva fruição do benefício requer que o direito a ele seja reconhecido por ato da Receita Federal, nem assim caberia acatar suas arguições e considerar improcedente a imputação fiscal ora em discussão, pois isso implicaria deixar de aplicar normas plenamente em vigor a pretexto de seriam incompatíveis com outras normas de hierarquia superior, o que é uma faculdade conferida somente aos membros do Poder Judiciário. À autoridade administrativa, ao contrário, cumpre dar fiel cumprimento ao ordenamento vigente, sob pena de responder pela violação de dever funcional.

A propósito de estar a autoridade administrativa impedida de deixar de aplicar a lei a pretexto de que esta seria inconstitucional ou ilegal, vale a pena lembrar a Portaria ME nº 340, de 8 de outubro de 2020, que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ. Seu artigo 17 estabelece que o julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim os demais atos vinculantes, além de cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido. Por sua vez, a disposição referida da Lei nº 8.112, de 1990, estabelece que entre os devedores do servidor está o de observar as normas legais e regulamentares.

Consequentemente, cumpre rejeitar todas as arguições da impugnante discutidas nesta subseção.

Arguição de que é preciso solucionar conflito de competência entre a Sudam e a RFB

A impugnante, invocando a Lei Complementar nº 124, de 2007, assim como o artigo 43 da Constituição Federal, defende a tese segundo a qual a SUDAM é o órgão responsável pela administração dos benefícios fiscais no âmbito de sua competência, entre eles, o da redução de 75% do IRPJ, de sorte que não haveria falar em participação da RFB no reconhecimento do benefício. Pondera, contudo, que, sendo admitida legalidade da sua participação, é essencial delimitar claramente a sua incumbência visando evitar o conflito entre as atividades desses dois órgãos.

Todavia, pelas mesmas razões já expostas na subseção anterior, a postulação da impugnante não pode ser acolhida.

Conforme já salientado, o art. 3º do Decreto nº 4.212, de 2002, expressamente condiciona o reconhecimento do incentivo fiscal de redução fixa do IRPJ ao pronunciamento da RFB, mediante pedido do contribuinte instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional. O mesmo faz o art. 60 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 2002, bem como os arts. 2º e 15 da Portaria nº 283, de 2013, expedida pelo Ministério da Integração Nacional.

De acordo com as normas supras, ainda que seja indispensável o laudo expedido pela Sudam no qual se dê aprovação do projeto empresarial da interessada, a fruição do benefício fiscal está condicionada ao reconhecimento subsequente de pedido dirigido à Receita Federal.

Em face do caráter taxativo e claro dos atos normativos em questão, não cabe à autoridade administrativa deixar de os aplicar a pretexto de que seriam incompatíveis com norma de hierarquia superior, ainda que se trate da própria Constituição Federal, haja vista o disposto na Portaria ME nº 340, de 8 de outubro de 2020, bem como no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

Tampouco se vislumbra o conflito de competência a que se refere à autuada. E mesmo que sua existência se confirmasse, não se inclui entre as atribuições da autoridade julgadora administrativa solucionar o alegado conflito. Em verdade, a pretensão da impugnante, por sua abrangência, deve ser dirigida aos órgãos com competência para editar as normas que contesta.

Em seguida, na mesma subseção de sua defesa em que argui a existência do suposto conflito analisado nos parágrafos precedentes, a impugnante põe-se a questionar os fundamentos do despacho decisório proferido no processo nº 18365.721747/2016-05, que não admitiu o pedido de reconhecimento do benefício tributário de redução do IRPJ, os quais, segundo ela, seriam: suposta irregularidade da Recofarma com as obrigações de caráter social apontadas pelo art. 46, II, da Portaria nº 2.091-A/0753, a qual decorreria das conclusões alcançadas pela RFB nos autos do PAF nº 11080.732817/2014-28 relacionadas com a classificação fiscal dos produtos vendidos pela Recofarma; o art. 128 da IN SRF nº 267/02 veda a concessão de incentivo fiscal a empresas que praticariam atos que configuram crimes contra a ordem tributária.

Não obstante, a apreciação de tal matéria é estranha ao objeto da presente lide, que se adstringe às exigências fiscais formalizadas por meio dos lançamentos de ofício a folhas 2 a 34 dos autos. Não cabe aqui retomar uma discussão que se acha em tramitação no processo administrativo fiscal nº 18365.721747/2016-05. Para fins do presente processo, o que se aproveita daquele outro processo é apenas a deliberação da autoridade fiscal acerca do pedido de reconhecimento do direito ao benefício fiscal de redução de IRPJ.

Quanto à eficácia daquela decisão, a impugnante também apresenta questionamentos. Mas isso é matéria que é apreciada nas subseções subsequentes deste voto.

Consequentemente, cumpre rejeitar todas as arguições da impugnante discutidas nesta subseção.

A fiscalização ressalta que a Recorrente usufruiu de benefícios fiscais e subvenções governamentais entre os anos-calendário 2014 a 2018, uma redução de *R\$ 2,543 bilhões do ICMS e de R\$ 1,285 bilhão do IRPJ*.

DESCRIÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO “SISTEMA COCA-COLA”

Tanto a fiscalização como a Recorrente descrevem, com detalhes, em inúmeras laudas, o chamado “**Sistema Coca-Cola**”.

A Recorrente é controlada pela COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA (CCIL), sediada na cidade do Rio de Janeiro/RJ, a qual é controlada por THE COCA-COLA EXPORT CORPORATION, uma subsidiária de THE COCA-COLA COMPANY (TCCC), com sede nos Estados Unidos, sendo responsável pela produção e venda do concentrado que é convertido em refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas por engarrafadores/fabricantes, sendo toda essa dinâmica chamada de “Sistema Coca-Cola”.

A venda do “concentrado” é realizada através de um **contrato de adesão**, denominado: “CONTRATO DE FABRICAÇÃO” celebrado, por engarrafadores/fabricantes, diretamente com a THE COCA-COLA COMPANY (TCCC), como citado anteriormente, sediada nos Estados Unidos.

A Recorrente afirma que o “Sistema Coca-Cola” utiliza o Contrato de Fabricação por ser mais eficaz em manter em sigilo a fórmula, considerada por ela, uma das “*mais apreciadas do mundo*”, e assegura que o produto (bebida) será distribuído por todo país, sem necessidade de percorrer distâncias continentais com volumes grandes de bebidas prontas.

A fiscalização descreve no **tópico 4.4 do TVF** (fls. 58/72), toda a engenharia tributária desenvolvida pela Recorrente e os demais participante do “Sistema Coca-Cola”, visando reduzir os tributos nas operações comerciais desenvolvidas.

Um planejamento, no sentido estrito, é caracterizado por ações antecedentes, com organização do pensar em obter um determinado resultado. No caso do planejamento tributário, o objetivo principal é um resultado negocial que levará a uma alternativa lícita para redução ou não pagamento de tributos.

Na essência, no processo decisório entre as alternativas para conclusão de um negócio, surgindo duas opções, quais sejam, agir de forma normal (não planejada) onde há uma carga tributária e ou adotar uma conduta lícita (planejada) nas quais os resultados têm por efeito a redução ou não pagamento de tributos, cabe ao contribuinte adotar aquela que melhor se adapte à sua realidade.

Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário

Como descrito anteriormente, como a Recorrente possui benefícios tributários em função de atividade econômica desenvolvida na região da Amazônia, essa situação propiciava o desenvolvimento de um planejamento tributário onde surgem opções para redução de tributos.

Ocorre que o procedimento fiscal identificou que as condutas operacionalizadas pela Recorrente no seu planejamento tributário, para fruição do benefício fiscal, ocorreram de forma abusiva.

Para a fiscalização o abuso ocorreu na inclusão de valores não relacionados aos custos de produção, despesas de vendas e margem de lucro que absolutamente sobrevalorizaram os preços dos concentrados.

Os inúmeros benefícios fiscais usufruídos pela Recorrente **direcionam as ações comerciais para o aumento das receitas das vendas de concentrados**, e nesse contexto, a fiscalização identificou que a Recorrente, de modo a obter maiores benefícios fiscais, **SOBREVALORIZOU** de maneira artificial os preços praticados na venda de concentrados aos fabricantes.

Essas mesmas operações de venda de concentrados já haviam sido objeto de auditoria fiscal, com lavratura de auto de infração (processo nº 10980.724073/2018-95 – ACs 2014, 2015 e 2016), sendo usada na defesa pela Recorrente o argumentou de que o preço praticado na venda de concentrados está baseado no método conhecido como “**preço de incidência**”; ou seja, é diretamente proporcional à receita líquida média obtida pelos fabricantes licenciados na venda das bebidas.

Como o presente procedimento fiscal trata das mesmas operações comerciais em outros anos calendários já auditados e com exigência fiscal pendente de julgamento, a Autoridade Fiscal, com conhecimento dos argumentos apresentados na defesa, insere no TVF suas considerações sobre o ponto:

No recurso voluntário interposto no processo nº 10980.724073/2018-95, a RECOFARMA afirma que o preço atribuído aos “concentrados” está baseado no método conhecido como “preço de incidência”; ou seja, é diretamente proporcional à receita líquida média obtida pelos fabricantes licenciados na venda das bebidas

(...)

No entanto, deve-se esclarecer que **a controvérsia não está no método de precificação dos “concentrados”**. Ao contrário do que sugere a defesa, a aplicação do “preço de incidência”, por si só, não é uma irregularidade apontada pela fiscalização. A questão mais importante é qual a proporção entre o preço do “concentrado” e a receita obtida pelos fabricantes com a venda das bebidas. A

relação pode ser maior ou menor, de acordo com a conveniência das partes contratantes. No caso do Sistema Coca-Cola, essa proporção é indubitavelmente superlativa e tem como objetivo camuflar a verdadeira essência econômica das transações (e, via de consequência, obter as “vantagens” fiscais adiante detalhadas) *(Griffou-se)*

A fiscalização apresenta **06 (seis) evidências** que comprovam a sua tese de sobrevalorização dos concentrados.

EVIDÊNCIAS DA SOBREVALORIZAÇÃO

Tendo sido caracterizado pela fiscalização um planejamento tributário abusivo através de benefícios fiscais da região da Zona de Franca de Manaus, no qual parte da receita obtida na venda de produtos, está indevidamente classificada como “receita incentivada” visando amplificar o benefício fiscal.

Para a fiscalização, a Recorrente embutiu no preço de venda dos concentrados parcelas relativas à **receitas de marketing** e **receitas de royalties**, sendo descritas 06 (seis) evidências que demonstram a sua tese.

A Recorrente apresenta no tópico 4.1 do Recurso Voluntário seus argumentos de defesa (fls. 3.717/3.723).

Segue abaixo um quadro resumo com informações da acusação fiscal e os argumentos de defesa da Recorrente:

Evidência	Fiscalização	Defesa Contribuinte
1ª EVIDÊNCIA	O “concentrado” para fabricação do refrigerante Coca-Cola, (...), tem sido comercializado no mercado nacional a um preço médio em torno de 17 vezes superior ao respectivo preço parâmetro, assim entendido o determinado com base nos respectivos custos de produção, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15%.	Indica que para as evidências 1,2 e 4 não há vinculação necessária entre o preço do concentrado e os custos incorridos para a sua fabricação. <i>Afirma que: “É incontroverso que a marca Coca-Cola possui significativo valor, e, por isso, as bebidas Coca-Cola são vendidas por um preço maior do que alternativas que não possuem o mesmo renome. O peso da marca não determina se um royalty deve ser pago ou não, pois isso significaria que royalties devem ser pagos somente no caso de marcas mais valiosas, mas não para as de menor valor”</i>
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 do “concentrado” para Matte Leão Natural equivaleu a 52 vezes o seu custo de produção	
3ª EVIDÊNCIA.	Novamente para o “concentrado” utilizado na produção do refrigerante Coca-Cola, agora comparando os preços praticados na exportação e no mercado interno, (...) o preço praticado no mercado interno foi, em média,	Para contrapor a evidência 3 , a Recorrente alega que a diferença de preços entre o mercado interno e as exportações se deve ao fato da retirada da composição do preço de venda das

	117% superior	despesas de propaganda em mercados estrangeiros, com isso provocando a redução dos preços.
4ª EVIDÊNCIA.	Considerando agora todo o portfólio de produtos, o custo de produção dos “concentrados” fornecidos pela RECOFARMA representou apenas 9,19% (ou até menos) do que foi contabilizado como respectiva receita de venda. (...) As excepcionais margens de lucro, da ordem de 990%, só fazem sentido caso se leve em conta o prestígio das marcas de refrigerantes. Os “concentrados”, por si só, não a justificam	Da mesma forma que nas evidência 1 e 2 , a Recorrente alega que o preço praticado na venda do concentrado não apresenta vinculação com os custos na sua fabricação e que o peso de uma marca não determina que seja necessário pagar royalties.
5ª EVIDÊNCIA.	A constatação sobre o fundamento econômico para as excepcionais margens de lucro obtidas com os “concentrados” é corroborada pela própria fiscalizada. Veja-se, pois, que no Projeto Técnico-Ecônomico apresentado à SUFRAMA em 2007 para fins de obtenção de benefícios fiscais (...) destaca-se que no preço de venda dos “concentrados” está “implícito” um fator fundamental no mercado de bebidas não alcólicas, qual seja: as bebidas a partir deles produzidas ostentam a marca mundial mais valiosa.	Sobre as evidências 5 e 6 , a Recorrente afirma que nunca negou a importância das marcas de propriedade da TCCC e das despesas com publicidade e propaganda, sendo essa propriedade intelectual relevante nos preços praticados na venda de “concentrados”
6ª EVIDÊNCIA.	Com efeito, a maior parte das despesas da RECOFARMA é atribuída à publicidade e propaganda. (...) a despesa com publicidade e propaganda foi 4,7 vezes maior do que todo o custo de produção dos “concentrados”. A desproporcionalidade pode ser bem visualizada no gráfico apresentado na Figura 17 Figura 17 - Decomposição da aplicação da receita total da RECOFARMA¹³ nos ACs 2014 a 2018 Fonte: análise das ECFs¹² 	Contudo ressalta: “A realidade comercial revela que nenhum distribuidor pagaria royalties com relação a um produto que ele não controla ou detém a titularidade, como é o presente caso na medida em que a bebida Coca-Cola é distinguida pela fórmula e pelas marcas da TCCC (“proprietary product”)”

As informações fiscais contábeis indicam que os custos de produção dos concentrados representam apenas 7,4% da receita líquida total e em contrapartida, 35% da receita da Recorrente está direcionada para publicidade e propaganda das marcas de seu portfólio, sendo que ao final da análise, após tantas evidências, a fiscalização apresenta a seguinte indagação?

Qual o core business da Coca-Cola?

E conclui (fl. 69):

A bilionária verba de publicidade certamente **não é destinada à propaganda dos “concentrados” fornecidos pela fiscalizada**. Afinal, **ninguém faz propaganda de kits de componentes para produção de refrigerantes**, especialmente quando o produto tem clientes cativos, a exemplo dos fabricantes licenciados do Sistema Coca-Cola. *(Griffou-se)*

No julgamento de primeira instância, a DRJ corrobora todas as afirmações da fiscalização.

A Recorrente aduz que existem **diferenças significativas entre contratos de distribuição e licenciamento**, sendo que no “Sistema Coca-Cola” o distribuidor, que são os fabricantes, não possuem obrigação legal ou contratual de pagar royalties, sendo essa divergência o cerne da questão.

Segue abaixo trecho de sua defesa:

De um lado, a Recorrente destaca que um produto que carrega marca e fórmula de grande relevância deve ter o seu preço majorado, o que justifica, ainda, os elevados gastos com publicidade, que garantem maior consumo das bebidas finais (e necessariamente dos concentrados). Por outro lado, a Fiscalização entende que a Recofarma seria obrigada a cobrar royalties por suas marcas, a despeito de inexistir qualquer previsão legal nesse sentido. A par disso, o Fisco conclui por uma equivalência necessária entre os custos de fabricação do concentrado e o seu preço, de forma que qualquer excedente nessa relação deveria ser reputado artificial. (fl. 3.722)

DA REDUÇÃO DE RECEITAS NÃO INCENTIVADAS

Diante das evidências acima descritas, a fiscalização concluiu que o planejamento tributário executado pela Recorrente se baseou em sobrevalorizar o preço de venda dos “concentrados”, com a inclusão de na composição do preço de 02 (duas) parcelas que não cabem no conceito de atividade econômica prioritária para o desenvolvimento regional da Amazônia:

- a) Inclusão do valor dos **royalties** decorrentes do licenciamento de uso das marcas do portfólio Coca-Cola concedido aos fabricantes;
- b) Inclusão de **contribuições financeiras para programas de marketing** dos fabricantes licenciados (ou “incentivos de vendas”)

Para o cálculo do benefício fiscal, deve-se estabelecer a proporção da “*receita líquida da atividade incentivada*” em relação à “*receita líquida total*”, de modo que efetivamente a empresa beneficiada usufrua do benefício.

Essa proporção é aplicada ao “*lucro da exploração*” (art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/1977) com demonstração elaborada no registro N600 da ECF.

Dessa forma, é imprescindível a distinção das receitas efetivamente incentivadas, sendo que no presente caso, houve a constatação da inclusão de parcelas não incentivadas (royalties e “incentivos de venda”) aumentando a proporção e por consequência a redução de tributos.

Como se observa, o litígio se encontra nesse ponto, pois para a fiscalização houve a inclusão de parcelas indevidas entre as receitas incentivadas, aumentando à proporção que não refletia a verdade das operações comerciais e por consequência o aumento do benefício fiscal e para a Recorrente não houve essa inclusão.

A seguir são esclarecidos os pontos que levaram a autoridade fiscal a considerar indevidas a inclusão das parcelas acima descritas.

a) DOS ROYALTIES

Sobre os royalties decorrentes do licenciamento de uso das marcas do portfólio Coca-Cola, a Autoridade Fiscal afirma que esses valores foram incluídos no preço de venda dos concentrados aos fabricantes de forma “*dissimulada*”.

A fiscalização afirma **ser irrazoável a entrega gratuita do uso da marca Coca-Cola** aos fabricantes, diante de tão importante bem intangível, além de constatar que os preços praticados não apresentam relação com os custos de produção.

Além disso, com a inclusão da parcela dos royalties no preço de venda, a Recorrente burla os limites e condições de dedutibilidade das despesas estabelecidos nos arts. 353 e 355 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999).

No TVF são apresentados casos em que as receitas de royalties foram usados de maneira incorreta pela Recorrente em outros países, reforçando a tese da fiscalização, sem, contudo, serem os fundamentos para autuação, mas endossam a existência de problemas com royalties nas operações do “Sistema Coca-Cola” em outros países, com grandes semelhanças ao caso presente.

A presença do valor dos royalties embutida no preço de venda dos concentrados passa pela análise do teor do chamado: “Contrato de Fabricação”.

O “Contrato de Fabricação”

O chamado “**Sistema Coca-Cola**”, descrito exhaustivamente no Relatório Fiscal, bem como pela Recorrente em suas peças defensivas, consiste basicamente em regras relacionadas as relações de compra e venda do “concentrado”, que basicamente é o produto que é convertido em refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas por engarrafadores/fabricantes.

A operação comercial de venda do “concentrado” é formalizada e estabelecida através de um contrato de adesão, denominado: **“Contrato de Fabricação”** celebrado diretamente com a THE COCA-COLA COMPANY (TCCC), como citado anteriormente, sediada nos Estados Unidos

O Acórdão recorrido apresenta uma apertada síntese da divergência de entendimento entre a Recorrente e o Fisco, que resultou no presente processo:

A impugnante faz uma breve exposição na qual descreve a política adotada para a fabricação e distribuição dos produtos com a marca pelas empresas integrantes do assim chamado **Sistema Coca-cola** (o qual abrange a empresa matriz situada nos Estados Unidos, suas subsidiárias no Brasil e no mundo, assim como, na condição de companhias autônomas, os fabricantes e distribuidores).

Uma descrição equivalente se encontra no Termo de Verificação Fiscal. A exposição da fiscalização, **porém, diverge** daquela da impugnante num aspecto relevante: **o peso relativo dos insumos fornecidos** pela Recofarma no processo de fabricação dos produtos finais que ostentam as **marcas do grupo Coca-Cola**. Enquanto a impugnante procura diminuir a importância do papel desempenhado pelos engarrafadores, dando a entender que a industrialização realizada por eles se resume a um processo básico, consistente na mera diluição dos concentrados fornecidos pela autuada, eventualmente com a adição de insumos secundários, a fiscalização demonstra o contrário. **(Griffou-se)**

Para Autoridade Fiscal, o Contrato de Fabricação estabelece condições para que o preço de venda do “concentrado” seja sobrevalorizado, incluindo outros valores que não apenas insumos para fabricação de bebidas, mas também cessão de direitos e outros valores referentes a estratégia de marketing.

Para a Recorrente, o Contrato de Fabricação é apenas um documento que formaliza *“um sistema de distribuição independente, a partir do fornecimento de concentrados”*.

A PGFN em suas contrarrazões (fls. 4.147/4.227) indica ser necessário uma análise detalhada das cláusulas do Contrato de Fabricação, pois este é a chave para solução desse imbróglio jurídico.

Em sua exposição, a PGFN afirma que já nos **“Considerando que”** do Contrato de Fabricação (fls. 208/210 e fls. 1.930/1.949) há uma clara indicação do efetivo objeto do contrato, qual seja, **o uso das marcas “Coca-Cola” e “Coke” e o “direito exclusivo de preparar, acondicionar, distribuir e vender a Bebida”**, ressaltando que é o fabricante que pede autorização para usar as marcas

FICA ESTABELECIDO:

CONSIDERANDO QUE,

- A. 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");
- C. A Companhia tem o direito exclusivo de preparar, acondicionar, distribuir e vender a Bebida, e o direito de fabricar e vender o Concentrado e o Xarope no Brasil, entre outros países;
- D. A Companhia designou e autorizou certos terceiros a fornecerem o Concentrado ao Fabricante (sendo os ditos terceiros doravante aqui denominados os "Fornecedores Autorizados");
- 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.

Dessa forma a PGFN conclui (fl. 4.160):

O bem mais valioso concedido aos fabricantes **não é o insumo** para a fabricação das bebidas, mas, antes disso, **o direito de fazer parte do Sistema Coca-Cola** e, assim, poder preparar, distribuir e vender bebidas sob o amparo dessa marca. **(Griffou-se)**

O entendimento absolutamente divergente entre o Fisco e a Recorrente em relação a função dos engarrafadores/fabricantes é significativa para o deslinde do processo, como bem evidenciado na decisão de piso (fl. 3.569):

(...) pois quanto menor o peso do fornecimento de insumos e matérias primas, tanto mais se evidencia que no preço cobrado dos ditos engarrafadores existe um componente que corresponde à remuneração pela cessão do uso das marcas do grupo Coca-cola, e outro que corresponde à parcela cobrada e depois devolvida a título de contribuição para programas de marketing ou incentivo de vendas.

Para a Recorrente

Os engarrafadores são distribuidores de produtos fabricados com base nos concentrados vendidos pela Recorrente, estando autorizados a usar as marcas da TCCC na medida em que necessário para a identificação e promoção da bebida a ser comercializada. As atividades fabris desempenhadas pelo engarrafador são simples e padronizadas, sendo meras etapas de mistura e envasamento, como comumente realizadas no mercado de bebidas.

A Recorrente reafirma que utiliza o Contrato de Fabricação por ser eficaz em manter em sigilo a fórmula, considerada por ela, uma das *“mais apreciadas do mundo”*, e assegura que o produto (bebida) será distribuído por todo país, sem necessidade de percorrer distâncias continentais com volumes grandes de bebidas prontas.

A fiscalização aponta que a THE COCA-COLA COMPANY (TCCC), através do Contrato de Fabricação, sem produzir nenhuma bebida, mantém controle absoluto (*“segundo diretrizes pré-estabelecidas”*) sobre a atividade, desde a fabricação até a comercialização da bebida, bem como demonstra que a fabricação requer um processo bem mais elaborado, composto de várias etapas (descritas no TVF), antes de se chegar ao produto final.

O Contrato de Fabricação determina que os fabricantes licenciados são obrigados a **comprar o “concentrado” diretamente do “Fornecedor Autorizado”**, no caso a Recorrente, sendo **o preço determinado exclusivamente pela TCCC**.

Como descrito acima, cláusulas no Contrato de Fabricação estabelecem obrigações em relação às marcas. Nas cláusulas 12 e 13, a THE COCA-COLA COMPANY (TCCC) permite, um tipo de **“permissão temporária”**, para que os fabricantes licenciados utilizem marcas, rótulos, desenhos, recipientes e outras representações visuais **sem pagamento** de qualquer remuneração ou taxa de royalties, ou seja, de forma gratuita.

Figura 10 - Detalhe das cláusulas 12 e 13 do “Contrato de Fabricação” – versão anterior (fl. 1.029)

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.

A fiscalização alerta que após a ciência da autuação formalizada no Processo nº 10980.725685/2017-14 (ACs 2012 e 2013), foram promovidas alterações em alguns termos do Contrato de Fabricação, que passaram a vigorar após 04/10/2017 (fls. 186 e 204).

Nessa nova versão, houve a alteração da palavra **“permissão”** para **“obrigados”** em relação ao uso das marcas, além disso, a palavra **“royalties”** foi suprimida da parte que trata de remuneração e pagamento.

Figura 11 - Detalhe das cláusulas 12 e 13 do “Contrato de Fabricação” – nova versão (fl. 190)

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, o Fabricante é obrigado a usar as referidas Marcas, rótulos, desenhos, recipientes, embalagens ou outras representações visuais das mesmas, com relação à preparação, acondicionamento, distribuição e venda das Bebidas em Recipientes Aprovados, sem o pagamento de qualquer remuneração ou taxa; 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 tais Bebidas, e a Companhia terá todo o direito de determinar, em cada caso, a maneira de apresentação e quaisquer outras providências necessárias ou desejáveis para garantir o cumprimento da presente Cláusula 13.

A fiscalização alerta que sendo a marca Coca Cola uma das mais valiosas do mundo, causa estranheza que um contrato firmando para fabricação e distribuição do refrigerante, determine que o uso da marca ocorre de maneira “*gratuita*”.

Em relação as “*Condições de compra e venda*”, o Contrato de Fabricação, apesar da alegação da Recorrente da utilização de **precificação por incidência**, o que se observa nas cláusulas desse ponto são **proteções típicas de contrato de adesão**, com mecanismos de proteção da marca e a alteração de preços e critérios de pagamento, sendo que, caso o fabricante não concorde, o contrato fica **automaticamente rescindido**.

V. 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.

O que a fiscalização fez constar do TVF, foi a identificação um planejamento tributário abusivo operacionalizado através do “Sistema Coca-Cola”, com uso do Contrato de Fabricação, através da sobrevalorização do preço dos “concentrados” de modo a incluir na receita parcelas de elementos que **NÃO SE ENQUADRAM** no conceito de atividade econômica prioritária para o desenvolvimento regional da Amazônia.

A conclusão da PGFN sobre o Contrato de Fabricação foi cirúrgica:

Trata-se de contrato misto, complexo e atípico, com diversas nuances que o separam da mera distribuição e que não descartam que envolva no seu bojo elementos classicamente remunerados por meio de royalties

A Recorrente alega obrigatoriedade de aplicação do art. 132 da Lei 9.279/96 para o caso do Contrato de Fabricação, pois entende que é um simples contrato de distribuição.

Para sustentar a sua tese, junta ao processo um **Parecer Jurídico** emitido por escritório especializado em propriedade intelectual (fls. 1.950/1.965), que afirma que: “a

legislação brasileira proíbe qualquer tipo de restrição contratual contra o uso da marca pelas distribuidoras”.

Contudo a DRJ também foi precisa em apontar o equívoco na premissa invocada no documento e corroborando com a decisão de piso, transcrevo abaixo o trecho do Acórdão no ponto:

A impugnante, invocando o parecer anexado a folhas 1.950 a 1.966, bem como o artigo 132 da Lei nº 9.279, de 1996, defende a tese de que o engarrafador estaria autorizado a usar a marca sem qualquer custo, e que, à luz do ordenamento brasileiro, bem como da prática comercial ao redor do mundo, seria ilógico que os ditos engarrafadores pagassem royalties pelo uso das marcas, considerando que a legislação lhes garante tal direito para a distribuição dos produtos.

Contudo, a leitura do parecer mencionado revela que nele se afirma que o fornecedor dos chamados concentrados não está obrigado a cobrar pelo uso da marca, mas não que esteja necessariamente impedido de o fazer pela legislação. Sua opinião é de que, em face das particularidades do contrato de fabricação, estaria inviabilizada a cobrança de royalties, pois, em virtude de esse contrato ter sido firmado sem qualquer previsão de remuneração por licença das marcas, os direitos de propriedade intelectual referente aos concentrados não pode ser artificialmente separado do valor inerente desses bens. Confirmam-se as passagens relevantes do parecer que expõem tal ponto de vista:

Afinal, o princípio da liberdade contratual compõe-se da liberdade de contratar propriamente dita bem como da liberdade de estabelecer o conteúdo do contrato, desde que respeitadas as limitações legais e restrições de caráter negocial. Assim, ao mesmo tempo em que uma pluralidade de fontes normativas é admitida em se tratando de negociações contratuais, a liberdade contratual tem papel ímpar quando da definição dos deveres e direitos aplicáveis entre as partes.

Diante dessa liberdade, pode-se confirmar que as partes agiram em conformidade com o disposto na LPI e no Código Civil ao optarem por firmar o Contrato de Fabricação sem qualquer previsão de remuneração por licença das marcas, uma vez que o valor sobre os direitos de propriedade intelectual referente aos concentrados não pode ser artificialmente separado do valor inerente desses bens.

(...)

VI. CONCLUSÃO

À vista de todo o acima, conclui-se pontualmente o que segue:

É de se supor que o(s) produto(s) objeto de contratos de distribuição estarão indicado(s) pela(s) marca(s) que o identifica(m);

Por se tratarem de um direito de propriedade, as marcas, quando licenciadas, podem ser objeto de locação (quando licença onerosa) ou

comodato (quando licença gratuita), sendo este último aplicável aos contratos analisados ao longo deste parecer;

Tendo, no presente caso, as partes negociado um contrato oneroso de distribuição através do qual a licença das marcas se dá de maneira implícita -uma vez que os produtos distribuídos são, por óbvio, identificados por marcas da família Coca-Cola -, a referida licença de marcas é gratuita, não há que se falar em qualquer hipótese de irregularidade na ausência de cobrança de royalties por parte da RECOFARMA. Some-se a isto o fato de que a permissão temporária de uso é concedida às empresas fabricantes, desvinculada de qualquer direito ou participação, e sem pagamento de qualquer remuneração ou taxa de royalties.

Em suma, a pressuposição de obrigatoriedade de cobrança de royalties no cenário discutido é incorreta e carece de fundamentação jurídica.

De qualquer forma, ainda que se entenda que o parecer citado corrobora a tese da impugnante, cumpre ressaltar que suas conclusões partem de uma premissa equivocada, segundo a qual o contrato de fabricação firmado entre a autuada e os fabricantes de sua bebida, inapropriadamente denominados engarrafadores, equivaleria a um contrato de distribuição, já que se limitariam a diluir, gaseificar e envasar os xaropes concentrados fornecidos pela Recofarma. Conforme demonstrado nos parágrafos precedentes, os ditos engarrafadores desempenham um papel muito mais importante no processo de fabricação dos refrigerantes e os insumos e produtos intermediários fornecidos pela autuada não consistem nem em xaropes simples nem em compostos, pois estes são produzidos em etapas anteriores da manufatura dos refrigerantes pelos fabricantes e não são entregues prontos pela autuada.

Mais importante ainda é que, ao contrário do sustentado tanto no parecer invocado pela autuada como pela impugnante, o artigo 132 da Lei nº 9.279, de 1996, de modo algum assegura ao licenciado para fabricar os produtos Coca-cola o direito ao uso gratuito da marca. Confirma-se a disposição legal invocada:

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;

Ora, o texto legal supra é bem singelo. Apenas proíbe que o titular da marca impeça o comerciante ou distribuidor de utilizar sinais distintivos que lhes são próprios, juntamente com a marca do produto, na sua promoção e comercialização. Não há no comando normativo, nem de longe, nenhuma gama semântica que conduza à esdrúxula interpretação segundo a qual o uso da marca de propriedade de terceiros estaria assegurado gratuitamente ao comerciante ou distribuidor. O que a norma lhe confere é apenas o direito de se fazer notar, por meio de sinais distintivos, na promoção e comercialização da marca, sem fazer

menção alguma a remuneração pelo uso do marca. Note-se ainda que a norma se refere a distribuidor e comerciante, ao passo que, como demonstrado nos parágrafos precedentes, os adquirentes dos insumos fornecidos pela Recofarma não se enquadram, de modo algum, como meros distribuidores ou comerciantes. São, em verdade, fabricantes licenciados dos produtos do grupo Coca-cola.

DA RECLASSIFICAÇÃO DA RECEITA COM A EXCLUSÃO DOS ROYALTIES

A sobrevalorização do preço de venda do “concentrado” foi “turbinada” pelos inúmeros benefícios fiscais que a Recorrente teria direito, juntamente com a conjugação de interesses dos intervenientes nas operações comerciais, sendo esse fato detalhado pela Autoridade Fiscal no seguinte trecho do TVF:

Outro fato incontroverso é que a conjugação dos diversos benefícios fiscais usufruídos pelo Sistema Coca-Cola resultou numa condição em que quanto maior o preço atribuído aos “concentrados”, maiores também são as “vantagens” tributárias obtidas, tanto pela RECOFARMA quanto pelos fabricantes licenciados. Tais vantagens são detalhadas no tópico 4.6 deste Termo de Verificação e demonstram existir uma convergência de interesses para que os preços sejam os mais elevados possíveis. *(Griffou-se*

Através do tópico “4.7 Da inexistência de cobrança dissimulada de royalties” do Recurso Voluntário (fls. 3.752/3.781), a Recorrente apresenta seus argumentos para desqualificar a reclassificação da receita.

Importante ressaltar nesse ponto que a autuação não foi de omissão de receitas, mas sim de reclassificação de parte das receitas, pela inclusão, indevida, na presente análise, de royalties no preço de venda dos “concentrados” aos fabricantes.

A Recorrente reafirma que os engarrafadores são apenas distribuidores do “Sistema Coca-Cola”, e com isso a cobrança de royalties seriam inaplicáveis, além do fato de que não há disposição contratual expressa no Contrato de Fabricação para exigência de contraprestação pelo uso da marca.

Reforça que **Pareceres Econômico e Jurídico**, juntados ao processo, confirmam que: *“o valor da marca é intrínseco e inseparável do próprio produto e uma parte importante do preço de compra de marcas como a Coca-Cola”* e que *“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 (...)”*, respectivamente.

Através de um **Parecer Contábil** tenta refutar a acusação da fiscalização de que as despesas com publicidade arcadas pela Recorrente convertem o seu lucro para royalties é inconsistente com a realidade comercial. Na sua visão quanto mais bebidas vendidas pelo

engarrafador, mais concentrado é vendido ao engarrafador e isso justificaria uma ligação financeira direta entre a venda de concentrado e a venda de bebidas e por consequência um esforço de marketing com volume expressivo de despesas com publicidade para produtos não vendidos pela Recorrente.

Afirma que são irrelevantes a descrição fática das controvérsias fiscais em outros países, bem como, a reclassificação parcial das receitas para fins de incentivo fiscal, pois no seu entendimento, os royalties estão associados à “*indústria da transformação de bebidas*” (Decreto nº 4.212/2002), devendo ser consideradas atividades incentivadas.

Entendo que não assiste razão a Recorrente.

Explico.

A própria Recorrente reconhece em sua peça recursal que, por não ser um produto genérico, o “concentrado” é vendido com um “**ágio substancial**”:

Como apontado, **o concentrado não é um produto genérico**, contendo, na realidade, todos os ingredientes essenciais para a definição do produto final, cuja produção pelos engarrafadores é somente uma função de hidratar e, eventualmente, adicionar gás carbônico e açúcar antes de engarrafar a bebida. **Inexiste dúvida de que o concentrado é vendido com um ágio substancial em relação ao seu custo de fabricação.** Todo **produto diferenciado** receberá um prêmio atribuível a ela, como reconheceu a DRJ (fl. 3.607). Ademais, no presente caso, não se pode perder de vista que a fórmula Coca-Cola é um dos mais bem guardados segredos industriais do mundo, graças aos concentrados. **(Griffou-se)**

Não se sustenta o argumento de que o Contrato de Fabricação, por constar expressamente a cessão gratuita da marca, não haveria condições de a fiscalização proceder a reclassificação da receita.

Ocorre, como bem descrito no Acórdão recorrido, chega a ser “**ingênuo**” acreditar que a Coca-Cola, dona de uma das marcas mais valiosas do mundo, ceder de forma gratuita aos engarrafadores o uso da marca.

No TVF consta o mesmo entendimento, o qual coaduno:

Não há mínima razoabilidade na aparência dada às transações entre a RECOFARMA e os fabricantes licenciados. Sob a perspectiva da primazia da essência sobre a forma, é absolutamente ilógico que nenhum valor se cobre pelo uso da marca Coca-Cola (uma das mais valiosas do mundo) e, concomitantemente, atribua-se preços elevadíssimos para os “concentrados” em relação aos respectivos custos de produção. Preços esses que, lembre-se, são fixados e revisados a qualquer tempo a exclusivo critério de THE COCA-COLA COMPANY (vide cláusula 23 do “Contrato de Fabricação”, em destaque na Figura 9 deste Termo de Verificação).

As provas juntadas ao processo indicam efetivamente que a parcela dos royalties **foi incluída** no preço de venda dos “concentrados”, bem descritas no Acórdão recorrido, conforme trecho abaixo:

Além de ofender o senso comum, a inverossimilhança da alegada cessão gratuita é escancarada pelos dados e informações reunidas pelo fisco:

- os custos de produção irrelevantes dos insumos e produtos intermediários quando confrontados com os demais gastos da atuada, especialmente aqueles com publicidade e propaganda;
- a enorme diferença de preços na comercialização dos insumos pela atuada entre as operações internas (em que esse estratagema artificial gera indevidas vantagens tributárias) e as operações externas (em que não há tais vantagens);
- as cláusulas contratuais rigorosas que visam a conferir à Coca-cola o controle quase absoluto de suas marcas, técnicas de produção e estratégias de comercialização;
- as imensas vantagens tributárias auferidas por todas as partes envolvidas se lograram sustentar o arranjo fraudulento questionado pelo fisco;
- o peso muito maior que a impugnante quer fazer crer da atuação do fabricante licenciado no processo de produção e comercialização dos refrigerantes;
- a frequência com que em outros países a dissimulação dos royalties é igualmente questionada pelos fiscos locais, destacando-se a informação de que, perante o fisco dos Estados Unidos, a matriz da Coca-cola admitiu que parte dos rendimentos procedentes do Brasil tem natureza de royalties, em contradição com o declarado ao fisco brasileiro pelas empresas por ela controlada e sediadas no País.

(trecho modificado a formatação para melhor didática de apresentação)

A questão da dissimulação dos royalties que está sendo questionado em outros países foi descrito no **item 5.1 do TVF**, no qual consta uma ação fiscal efetivada pela administração tributária dos Estados Unidos (IRS) junto a THE COCA-COLA COMPANY (TCCC), com a atuação pela divergência de identificação da alocação de rendimentos obtidos em outros países, incluído o Brasil, se seriam royalties e não lucros das subsidiárias.

Na sua defesa, a THE COCA-COLA COMPANY (TCCC) **reconhece que as receitas com origem no Brasil** eram relacionadas a intangíveis com base em um “acordo” firmado com o próprio IRS em 1996, ou seja, perante o Fisco Norte Americano a **THE COCA-COLA COMPANY reconhece ESPONTANEAMENTE** uma parte significativa de sua receita teve origem em ROYALTIES provenientes do BRASIL, contudo junto a Fisco Brasileiro, insiste que nas operações junto a COCA-COLA INDÚSTRIAS, sua licenciada local não há qualquer tipo de royalties.

Com todo respeito ao estudo elaborado por renomado jurista (fls. 4.505/4.581) que sustenta irrelevância do processo junto ao Fisco Norte Americano, onde a THE COCA-COLA COMPANY (TCCC) é parte, entendo de forma diferente.

No curso do procedimento fiscal, a COCA-COLA INDÚSTRIAS, controladora da Recorrente, foi questionada sobre essa situação, informando não ter pago royalties para THE COCA-COLA COMPANY, a despeito do processo nos Estados Unidos, e que não teria como responder por fatos de sua controlada.

Como no período da fiscalização ainda não havia sido proferida a sentença do processo, foram apenas detalhes no TVF informações relacionadas à acusação e impugnação apresentada pela THE COCA-COLA COMPANY.

Com o passar do tempo, o processo foi concluído, tendo a PGFN juntado ao presente processo a **SENTENÇA FINAL**, juntamente com suas contrarrazões (fls. 4.228/4.471).

Os excertos apresentados para PGFN são didáticos e elucidativos para o caso, veja-se:

Consta expressamente na sentença que a remuneração se dava a título do preço pago pelo “concentrado”, o qual **“reunia todos os valiosos insumos da companhia em uma única fatura”**. Tal pagamento era o que garantia às fabricantes “todo o pacote de direitos e privilégios de que precisavam para operar com eficiência como engarrafadoras de Coca-Cola”, incluindo **“o direito de usar as marcas registradas da TCCC**, o acesso a fornecedores aprovados pela TCCC, o acesso a bancos de dados críticos e a materiais de marketing, e a expectativa de suporte contínuo de marketing ao consumidor da TCCC e dos ServCos” (pp. 61/62 da sentença traduzida).

Destaque-se que o Magistrado concordou com o entendimento do IRS de que a **receita líquida recebida pelos pontos de fornecimento foi artificialmente inflada**, pois abrangeu tanto uma remuneração para TCCC por suas contribuições intangíveis, como para os pontos de fornecimento por sua atividade fabril. Confira-se excerto da tradução juramentada:



Renata Noronha Cossio
JUCEPAR Translator Certification No 12/210-T
Rua Bruno Filgueira 2160 Ap. 304
80730-380 - Curitiba - Brazil

Certified Translations - English
tel: +55 (41) 9152-3520
re.cossio@gmail.com

Documento: Declaração

File: C01

No. 640

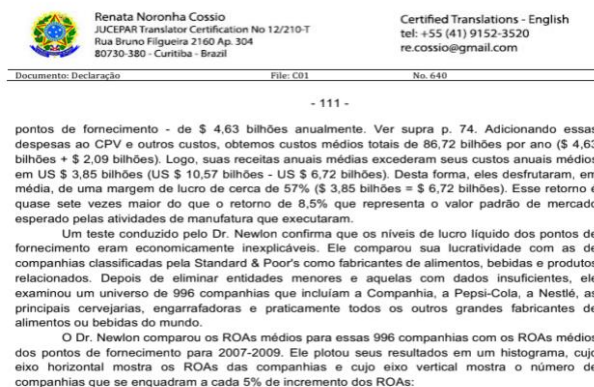
- 132 -

muitos dólares de custos de marketing seriam atribuídos a cada ponto de fornecimento, esses números não têm base na realidade operacional.

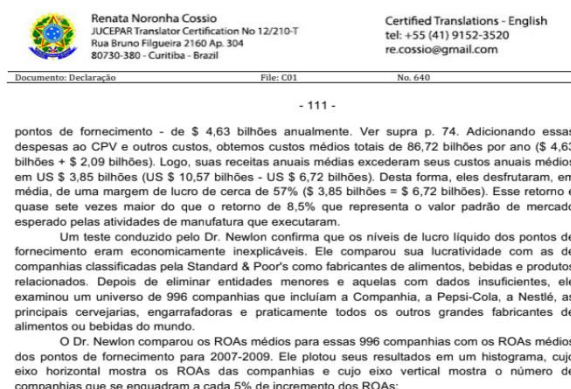
O Dr. Luehrman também calculou que a receita líquida, como uma porcentagem dos ativos ajustados e imobilizado, era muito maior para os pontos de fornecimento do que para as engarrafadoras. Mas essas proporções têm um aspecto de petição de princípio. A receita líquida dos pontos de fornecimento foi composta principalmente pelo preço do concentrado pago pelas engarrafadoras. Mas, ao pagar o preço do concentrado, as engarrafadoras garantiram não apenas a base da bebida física, mas também todo o pacote de direitos e privilégios de que precisavam para operar com eficiência como engarrafadoras de Coca-Cola. Cf. 1d. seg. 1.482-1 (d) (3) (v) (observando que a propriedade transferida pode incluir propriedade intangível embutida na propriedade tangível). Este pacote incluía o direito de usar as marcas registradas da TCCC, acesso a fornecedores aprovados pela TCCC, acesso a bancos de dados críticos e materiais de marketing e a expectativa de suporte contínuo de marketing ao consumidor da TCCC e dos ServCos.

Em suma, a receita líquida recebida pelos pontos de fornecimento foi artificialmente inflada, pois representou uma compensação ao requerente por suas contribuições intangíveis, bem como aos pontos de fornecimento por sua atividade fabril. Uma vez que a receita líquida dos pontos de fornecimento foi artificialmente inflada, os índices financeiros com a receita líquida no numerador não fornecem evidências úteis para julgar a comparabilidade dos pontos de fornecimento com as engarrafadoras. Na verdade, o objetivo deste exercício de preços de transferência

Ademais, assim como exposto pela Autoridade Fiscal no TVF, o Magistrado norte-americano também concluiu que as receitas de royalties foram artificialmente dirigidas para os “pontos de fornecimento” de insumos, que passaram a registrar “níveis astronômicos de lucratividade”. Confira-se:



(...)



Conclui-se, portanto, que, ao contrário do que a recorrente pretende fazer crer, o Fisco brasileiro não está atuando com a finalidade de realizar política fiscal, por supostamente não concordar com benefícios fiscais. Está-se diante do desafio de tributar grande grupo multinacional, esforço perseguido por administrações tributárias de todo o mundo. **(Griffou-se)**

Dessa forma, com os fatos acima descritos, bem como a juntada dessa nova prova da sentença do processo nos Estados Unidos **são derradeiros para convicção desse julgador** de que os **royalties foram incluídos no preço de venda** dos concentrados, sendo acertada a decisão da fiscalização em reclassificar parte das receitas.

Em relação a inclusão dos royalties, a Recorrente reapresenta em sua peça recursal **os mesmos 05 (cinco) argumentos subsidiários** que foram apresentados na impugnação.

4.7.5. Subsidiariamente: irrelevância da requalificação parcial das receitas como royalties para o cálculo do incentivo fiscal. Inclusão do licenciamento das marcas nas atividades incentivadas.	72
4.7.6. Subsidiariamente: a reclassificação de receitas e a aplicação do art. 557 do RIR/99 (art. 636 do RIR/18).	75
4.7.7. Subsidiariamente: excesso no arbitramento do valor dos royalties. Necessidade de observância do teto de 1% das receitas líquidas de venda.	80
4.7.8. Subsidiariamente: necessidade de reconhecimento de créditos de PIS/Cofins sobre as despesas suportadas pela Recorrente.	81
4.7.9. Subsidiariamente: necessidade de desconto dos valores já pagos a título de PIS/COFINS e efeitos sobre as multas aplicadas.	83

Sem dialogar com a decisão da DRJ, a Recorrente não evolui, sendo que as matérias foram tratadas na decisão de piso com muita profundidade, de modo que por concordar com os fundamentos do colegiado de primeira instância, adoto como razões de decidir, transcrevendo abaixo o trecho do voto do Acordão recorrido no ponto:

Ressalto que as questões subsidiárias relativas ao PIS e COFINS (**itens 4.7.8 e 4.7.9**) do Recurso Voluntário serão tratadas em tópico específico mais a frente nesse voto.

Alegação de ser irrelevante para o cálculo do incentivo fiscal a requalificação das receitas da autuada

A impugnante, invocando decisões de solução de consulta e precedentes do Carf que acredita favorecer sua tese, argumenta que ainda que se admitisse a reclassificação de parte da receita da venda de concentrado como royalties, dever-se-ia reconhecer que esses royalties estão associados à indústria da transformação de bebidas e, por isso, estariam abrangidos pelo mesmo benefício fiscal concedido aos industriais instalados na Zona Franca de Manaus. De acordo com a impugnante, não há falar de venda de concentrado sem associá-lo ao refrigerante como produto final e vice-versa; a atividade é uma só, indissociável, independentemente da classificação da receita. Assim, conclui a impugnante, se aquele empreendimento é tido por prioritário para o desenvolvimento da região, então essa característica abrange toda a atividade que circunda a venda do concentrado, inclusive os royalties.

Todavia, o argumento da impugnante é infundado.

Antes de mais nada, cumpre ressaltar que nenhum dos atos da administração tributária mencionados pela impugnante guarda similitude com as questões discutidas neste processo de modo tal que a elas permitisse estender seu sentido.

A Solução de Consulta COSIT nº 2/2015, trata do art. 2º, inciso II do Decreto nº 4.213/2002, que considera prioritário para fins de redução do IRPJ o empreendimento "de turismo, considerando os empreendimentos hoteleiros, centros de convenções e outros projetos, integrados ou não a complexos turísticos". A manifestação é extremamente sucinta e baseia-se no entendimento de que o restaurante mantido pelo hotel integra a atividade de hotelaria. Não há nela nada que possa ser aproveitado no presente caso.

No acórdão nº 1402-002.605, o relator verificou que a venda de sucata constituída de polietileno se enquadrava nos lindes da atividade incentivada reconhecida pela autoridade concedente.

Confirma-o este excerto: "nos termos dos Laudos Constitutivos nº 58/2008 e nº 59/2008 emitidos pela extinta SUDENE (fls. 10049 a 10055), [a empresa] possui benefício redutor de 75% do Imposto de Renda e Adicionais não Restituíveis, calculados sobre Lucro da Exploração, referentes à fabricação de caixas d'água de polietileno e fibra de vidro com resina, assim como à fabricação de polietileno". Concluiu o relator que "a Autoridade Concedente do benefício decidiu abarcar na atividade contemplada a produção de um composto [polietileno], resultando em grande abrangência da redução ofertada. [...] estando presente prova satisfatória e precisa de que tal valor colhido no lançamento de ofício advém da comercialização de material feito de polietileno (independentemente de ser sucata ou não), tal receita deve compor o cálculo do Lucro da Exploração". Verifica-se que a decisão se baseou na extensão do benefício concedido naquele caso concreto, em que o ato concessório incluiu como atividade incentivada "a fabricação de polietileno", de maneira ampla. Por isso é que se entendeu que a sucata derivada da fabricação dos produtos não deixa de configurar "fabricação e comercialização de polietileno", pois se tratava de restos de polietileno fabricado pelo beneficiário.

Trata-se, portanto, de situação específica que verificou a abrangência concreta do benefício concedido, de modo que nada pode ser "exportado" para concluir o que quer que seja em relação ao presente caso. O mesmo se aplica ao ato administrativo ao qual a impugnante se refere como "decisão 05/1997, da SRRF da 7ª RF" e que considera receita incentivada aquela proveniente de locação ou arrendamento mercantil de produto fabricado por estabelecimento titular de isenção. Cuida-se de situação específica que não pode ser generalizada.

Por sua vez, as soluções de consulta 56/2007 e 15/2002, cujo órgão emissor a impugnante não informa, nem sequer tratam da caracterização da atividade incentivada, sendo completamente alheias ao tema. A primeira apenas orienta que, sendo única a atividade incentivada, toda a atividade faz jus ao benefício fiscal, mas nada diz a respeito de outras atividades vinculadas ou associadas à essa única atividade. A segunda solução, menos ainda tem correlação com a matéria em discussão, pois apenas analisa a hipótese em que a mercadoria incentivada é remetida a armazém geral localizado em outro Estado da Federação.

Por fim, não se sustenta tese da impugnante, segundo a qual a receita de royalties seria indissociável da decorrente da venda dos insumos e produtos intermediários, de sorte que ambas estariam abrangidas pelo incentivo fiscal.

Conforme esclarecido no termo de verificação fiscal, quanto ao IRPJ, o incentivo fiscal usufruído de forma parcialmente indevida pela autuada está previsto no artigo 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 2001, com a redação dada pela Lei

nº 12.715, de 2012. O alcance desse benefício, por sua vez, de acordo com a própria norma legal, devia ser estabelecido por ato do Poder Executivo. Tal ato foi o Decreto nº 4.212, de 2002, que especificou quais os setores da economia que devem ser considerados prioritários para o desenvolvimento regional, bem regulamentou a forma de reconhecimento do benefício. Um dos requisitos para fruição do benefício (mas não o único) consiste na existência de laudo expedido pelo então denominado Ministério da Integração Nacional. Trata-se de documento obrigatório para reconhecimento do direito à redução do IRPJ, conforme artigo 1º, §§ 1º, 2º e 8º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, e o artigo 3º do Decreto nº 4.212, de 2002. No caso da Recofarma, o pretendido direito à redução do IRPJ está delineado no Laudo Constitutivo nº 030/2016 (fl. 1.598), expedido pela SUDAM e está enquadrado no art. 2º, inciso VI, alínea “h”, do Decreto nº 4.212/2002, isto é, indústria de transformação compreendendo o grupo de alimentos e bebidas. Ou seja, o benefício fiscal a que, em tese, faria jus a atuada alcançava apenas as receitas decorrentes da industrialização de alimentos e bebidas, mas não as receitas decorrentes de exploração do direito de uso de marcas (royalties) nem verbas destinadas a promover atividades publicitárias ou mercadológicas.

Acrescente-se que os arts. 557, § 1º, 559 e 560 do RIR 1999, aos quais corresponde o art. 636, § 1º, do RIR 2018, e o art. 62, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 267/2002, determinam 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.

O próprio texto do artigo 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001 deixa claro que o benefício fiscal não é monolítico, visto que ele consiste na redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração. Ora, ao mencionar o lucro da exploração, o legislador pressupõe que lucro procedente de atividades não incentivadas deve ser excluído do benefício fiscal.

Mais importante ainda é que, contrário à tese da defesa, a atividade de exploração do direito de uso de marcas e de outros intangíveis não é intrinsecamente vinculada à atividade de industrialização de insumos. Esta vinculação, no presente caso, só ocorre em decorrência do modelo de atuação empresarial adotado pela Coca-cola, a qual obriga os fabricantes licenciados de seus refrigerantes e marcas a adquirir os insumos e produtos intermediários produzidos pela Recofarma. Tal associação e vínculo são opcionais, mas não inerentes ao ramo de produção de bebidas e refrigerantes não alcoólicos. Tanto não o é, convém reiterar, que o próprio contrato de fabricação não é firmado entre os fabricantes licenciados e a Recofarma, mas com a matriz da Coca-cola sediada nos EUA, que se apresenta como a proprietária das marcas e demais

intangíveis, impõe cláusulas que lhe asseguram absoluto controle sobre todo o processo produtivo, de comercialização e divulgação, mas não é quem fabrica nem fornece aos fabricantes licenciados os insumos intermediários. Além disso, a exploração dos direitos de uso das marcas é explicitada pelo próprio contrato, pois nele se estabelece que não se fará a cobrança de nenhuma remuneração pela sua cessão aos fabricantes licenciados, embora, como se acha comprovado nos autos, na realidade essa cobrança se faz mediante o artifício de inflar o preço dos insumos e produtos intermediários de tal sorte que neste se encontram camuflados os royalties.

O artigo 111, inciso II, do CTN estabelece que se interpreta literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção. Assim, o argumento da autuada é absolutamente improcedente visto que o benefício em questão se aplica somente aos rendimentos decorrentes da atividade incentivada, não monoliticamente aos rendimentos do sujeito passivo beneficiado, pois se requer que seja baseado no lucro da exploração; visto ainda que a atividade incentivada da autuada que faz jus ao benefício fiscal em questão é a industrialização, a qual não se confunde com a exploração do direito de uso sobre marcas e outras propriedades intelectuais e industriais.

Realmente, 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.

Não se trata de situação em que a exploração das marcas da TCCC foi sub-repticiamente transferida à Recofarma porque isso seria essencial ou mesmo útil à atividade industrial de fabricação do dito concentrado, ou à sua comercialização. Essa receita só foi acrescida e creditada à atividade da Recofarma (não sendo paga à própria TCCC) em razão do planejamento fiscal do grupo Coca-Cola, justamente para se passar por receita da atividade incentivada, quando na verdade é evidente que se trata de receita que a essa atividade (a incentivada) não é inerente, essencial ou mesmo útil. Trata-se de receita proveniente do uso, exploração e licenciamento da marcas do grupo Coca-cola no Brasil.

Consequentemente, cumpre rejeitar todas as arguições da impugnante discutidas nesta subseção.

Alegação quanto à aplicação do artigo 557 do RIR 1999 e do artigo 636 do RIR 2018 em face da reclassificação de receitas

A impugnante argumenta, subsidiariamente que, mesmo que se admitisse que o preço de venda dos ditos concentrados inclui valores de royalties; e que tais

valores representam receita da autuada que não está abrangida pela atividade incentivada e que deve ser excluída do lucro da exploração, ainda assim a atuação fiscal não se manteria, ante o descumprimento do que dispõe o artigo 557 do RIR/1999 e do artigo 636 do RIR 2018.

Segundo a impugnante, as normas mencionadas dispõem que, caso uma pessoa jurídica que goze do benefício fiscal ora em debate mantenha atividades consideradas não incentivadas, se fará necessário segregar a apuração, por atividade, de receitas e despesas decorrentes destas atividades daquelas receitas e despesas decorrentes da atividade incentivada. A impugnante objeta que a fiscalização, porém, somente reclassificou as receitas, mas não as despesas relacionadas aos imputados royalties. Se, prossegue a impugnante, fosse feita a segregação das receitas de royalties das demais receitas incentivadas e das despesas de publicidade das demais despesas necessárias em apuração apartada, verificar-se-ia efeito neutro, porque, pela suposição do fisco, as receitas de royalties e as despesas de publicidade institucional das marcas são de mesmo montante e, por consequência, o confronto dessas duas grandezas revelará resultado não incentivado de valor zero.

Contudo, o argumento da impugnante é infundado.

Antes de mais nada, confira-se o teor integral das normas invocadas:

RIR 1999

Art. 557. A pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado na Amazônia, na forma dos arts. 554 e 555, que mantiver, também, atividades fora da área de atuação da SUDAM, fará destacar, em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e resultados não alcançados pela redução ou isenção do imposto (Decreto-Lei nº 756, de 1969, art. 24, § 2º).

§ 1º Na hipótese de o mesmo empreendimento compreender também atividades não consideradas de interesse para o desenvolvimento da Amazônia, a pessoa jurídica interessada deverá manter, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados (Decreto-Lei nº 756, de 1969, art. 24, § 2º).

§ 2º Os elementos contábeis mencionados neste artigo serão registrados destacadamente para apuração do resultado final (Decreto-Lei nº 756, de 1969, art. 24, § 2º).

§ 3º No caso de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 544.

RIR 2018 Art. 636. A pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado na Amazônia, na forma prevista nos art. 634 e art. 635 , que mantiver, também, atividades fora da área de atuação da Sudam, fará destacar, em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados não alcançados pela redução ou pela isenção do imposto sobre a renda (Decreto-Lei nº 756, de 1969, art. 24, § 2º).

§ 1º Na hipótese de o mesmo empreendimento compreender também atividades não consideradas de interesse para o desenvolvimento da Amazônia, a pessoa jurídica interessada deverá manter, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os seus custos, as suas receitas e os seus resultados (Decreto-Lei nº 756, de 1969, art. 24, § 2º).

§ 2º Os elementos contábeis a que se refere este artigo serão registrados destacadamente para apuração do resultado final (Decreto-Lei nº 756, de 1969, art. 24, § 2º).

§ 3º Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 554 .

Veja-se que ambas as normas legais ostentam o mesmo teor, de sorte que, tanto quanto ao ano-calendário de 2017, quanto ao de 2018, aplica-se o mesmo comando. De acordo com esse texto normativo, a pessoa jurídica titular de empreendimento beneficiado na Amazônia que mantiver, também, atividades fora da área de atuação da SUDAM, fará destacar, em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e resultados não alcançados pela redução ou isenção do imposto. Na hipótese de o mesmo empreendimento compreender também atividades não consideradas de interesse para o desenvolvimento da Amazônia, a pessoa jurídica interessada deverá manter, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados. Os elementos contábeis mencionados devem ser registrados destacadamente para apuração do resultado final. Finalmente, no caso de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total.

Pois bem, a norma invocada pela impugnante somente teria aplicação em seu favor, se tivesse a autuada cumprido todo o seu conteúdo. Deveria ela, antes de qualquer iniciativa por parte do fisco, ter adotado o método de apurar separadamente os resultados decorrentes de cada atividade e de cada fonte de

rendimentos. No entanto, não o fez, não só porque adotou deliberadamente o artifício ilícito de dissimular como receita da venda de produtos industrializados parcela de seu faturamento que tem natureza inteiramente diversa (royalties, contribuições reembolsadas aos clientes), como também porque, mesmo quanto à parcela diminuta que declara não ser incentivada, optou por determinar a porção do lucro beneficiado com redução da tributação pelo método de apurar a relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total.

No termo de verificação fiscal informa-se que a autuada não faz a segregação determinada em lei em sua escrituração ao apurar os resultados de sua atividade incentivada.

Tampouco, é desnecessário dizer, reconheceu contabilmente como receita de atividade própria não incentivada, os royalties e as contribuições posteriormente reembolsadas aos clientes, nem muito menos as despesas e custos que lhe seriam equivalentes.

A própria impugnante, na sua argumentação, admite que tal segregação não foi feita, pois afirma expressamente que só não separa as operações e utiliza o método alternativo porque as receitas não incentivadas, no seu parecer, seriam muito incipientes. A justificativa, porém, não é aceitável, nem conforme a lei, pois essa não abre exceção para os casos em que a receita não incentivada é relativamente pequena.

Além disso, a fiscalização demonstra que, em verdade, as receitas não incentivada superam aquelas correspondentes à atividade de indústria de transformação. Recorde-se que chega a quase um terço do faturamento só a receita corresponde aos montantes cobrados e posteriormente ressarcidos aos fabricantes licenciados a título de incentivos de vendas ou de contribuições para programas de marketing.

No termo de verificação, por sua vez, informa-se que os dados com os quais se refez o cálculo dos percentuais de receita da autuada que não se enquadra como incentivadas foram extraídos dos registros N600 e N610 da escrituração contábil fiscal da autuada, os quais se destinam, respectivamente, a demonstrar o lucro da exploração e a redução do imposto sobre o lucro real.

Portanto, a fiscalização nada mais fez do que empregar o método já adotado pela autuada.

Com efeito, encontra-se juntada aos autos, como arquivo não paginável, a folhas 498, uma cópia da ECF e da ECD da autuada relativa aos anos-calendários de 2017 e 2018. Dela se pode extrair as seguintes imagens dos registros mencionados pelo fisco:

Item	Descrição	Valor
1	RECEITA LÍQUIDA POR ATIVIDADE	
2	Receita Líquida da Atividade de Ensino Superior (Liquida - Provisão)	0,00
3	Receita Líquida da Atividade de Ensino - Projeto Industrial ou Agrícola - Substituição	0,00
4	Receita Líquida da Atividade de Ensino - Projeto de Tecnologia Digital Integrante do Programa de Indústria Digital - Substituição	0,00
5	Receita Líquida da Atividade de Ensino - Transporte Internacional	0,00
6	Receita Líquida da Atividade de Ensino - Cursos de Férias	0,00
7	Receita Líquida da Atividade de Ensino - OPE Provisões de Serviços e Cursos de Férias	0,00
8	Receita Líquida da Atividade de Ensino - Cursos de CDD	0,00
9	Receita Líquida da Atividade de Ensino - OPE Provisões de Serviços e Cursos de CDD	0,00
10	Receita Líquida da Atividade de Ensino com Redução de 100% - Provisão	0,00
11	Receita Líquida da Atividade de Ensino com Redução de 70%	5.274.105,41
12	Receita Líquida da Atividade de Ensino com Redução de 70%	0,00
13	Receita Líquida da Atividade de Ensino com Redução de 70%	0,00
14	Receita Líquida da Atividade de Ensino com Redução de 70%	0,00
15	Receita Líquida da Atividade de Ensino com Redução de 20%	0,00
16	Receita Líquida da Atividade de Ensino com Redução de 10%	0,00
17	Receita Líquida da Atividade de Ensino com Redução por Rendimento	0,00
18	Receita Líquida das Outras Atividades	58.843.203,19
19	TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA	5.274.105,41
20	CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	
21	Lucro Líquido antes do IRPJ	2.000.000,00
22	Outras Despesas (L. nº 9.440/96, art. 157, II)	0,00
23	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	238.103,04
24	Provisão na Declaração de Participações Integrantes do Alvo Consolidado ou do Alvo Residual e Longo Prazo	0,00
25	Receitas Negativas em Participações Sociais e em SCP	0,00
26	Transferências Correlatas Passivas (L. nº 9.440/96, art. 158)	352.811,27
27	TOTAL DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	1.130.086,74
28	TOTAL DA RECEITA LÍQUIDA	5.274.105,41
29	CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	
30	Lucro Líquido antes do IRPJ	2.000.000,00
31	Outras Despesas (L. nº 9.440/96, art. 157, II)	0,00
32	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	238.103,04
33	Provisão na Declaração de Participações Integrantes do Alvo Consolidado ou do Alvo Residual e Longo Prazo	0,00
34	Receitas Negativas em Participações Sociais e em SCP	0,00
35	Transferências Correlatas Passivas (L. nº 9.440/96, art. 158)	352.811,27
36	TOTAL DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	1.130.086,74

As imagens acima confirmam que a autuada adotou o método que ela mesma denomina alternativo para apurar o lucro da atividade incentivada, e não a confrontação de receitas, despesas e custos segregados, apesar de ainda não reconhecer como receita não incentivada as provenientes das atividades de exploração de marcas e intangíveis (royalties) e as auferidas por intermédio de contribuições posteriormente ressarcidas aos clientes.

A impugnante classifica como incoerente o fisco classificar como receita não incentivada o valor correspondente aos montantes que a autuada reembolsou aos seus clientes a título de incentivos de vendas. Contudo, nada há de incoerente no procedimento fiscal, pois a própria autuada reconheceu como receitas esses montantes. O fisco, por sua vez, limitou-se a atribuir-lhes, para fins tributários, a sua verdadeira natureza, já que não se caracterizam como contrapartida pelos produtos industriais vendidos pela Recofarma, nem correspondem de fato a ressarcimento de custos, pois não se comprovou nem se procurou exigir dos beneficiários que de fato os valores ressarcidos eram empregados com os fins alegados.

A impugnante alega que o fisco teria confirmado que a escrituração da autuada faz a escrituração segregada das suas receitas, custos e despesas conforme determinam as normas mencionadas no parágrafo precedente. Contudo, a verdade é que o fisco afirma exatamente o contrário na fundamentação do lançamento de ofício, tanto que teve de conceber um método de arbitramento para determinar o valor dos royalties.

O raciocínio da impugnante é tortuoso e falaz, porque toma como premissa que, ao adotar como parâmetro os gastos com publicidade da autuada para a determinação dos valores dos royalties, o fisco teria confirmado que a contabilidade da autuada cumpre os requisitos legais. A realidade é que o fisco adotou esse critério em virtude de a autuada não ter colaborado com as autoridades, assim como a sua controladora, e fornecido os dados que permitissem apurar precisamente quanto seria o montante dos royalties.

Mais importante ainda é que, para que se adote a fórmula postulada pela impugnante, a legislação exige que a escrituração seja completa, mas no caso da autuada, o que o fisco pôde apurar foi apenas o valor agregado dos gastos com publicidade, assim como os montantes ressarcidos à sua clientela. Isso não é o mesmo que destacar, em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados não alcançados pela redução ou pela isenção do imposto sobre a renda, ou, ainda, manter, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.

Em virtude da omissão deliberada da autuada, o método adotado pelo fisco para lhe arbitrar as receitas de royalties foi apenas aproximado, mas não preciso nem exato no sentido da expressão empregada pelo legislador nos artigos 557 do RIR 1999, e 636 do RIR 2018. Por ter lhe dado causa, a autuada não pode se queixar dessa falta de precisão nem de exatidão, ainda mais que o critério adotado pelo fisco foi lhe extremamente favorável, já que implica presumir que a atividade geradora dos royalties não proporciona nenhuma rentabilidade líquida para a autuada.

Não se deve confundir o valor arbitrado dos royalties, que se baseou nas despesas com publicidade (excluídos os montantes correspondentes aos ressarcimentos feitos à clientela da autuada a pretexto de incentivos de vendas ou de contribuições para programas de marketing), como a demonstração precisa e clara dos rendimentos líquidos da autuada obtidos com a atividade não incentivada a eles associados. É verdade que o fisco equiparou o seu valor ao das despesas de publicidade, daí, porém, não se presume que a sua contribuição para o resultado total da autuada tenha sido nulo, como erroneamente pressupõe o argumento da autuada. Pelas razões já expostas, o arbitramento resultou num valor evidentemente subestimado, exatamente por não computar nenhuma margem de lucro. No entanto, a efetiva demonstração dos resultados conforme exigido pela legislação deveria levar em conta também os ganhos líquidos. Assim, acatar a postulação da impugnante permitiria que a autuada indevidamente se beneficiasse da própria omissão dolosa.

A figura abaixo, extraída do termo de verificação fiscal, demonstra a falácia do argumento da autuada. Ela contém a decomposição da receita total da Recofarma nos grandes agregados que interferem no seu resultado líquido. Verifica-se que a

rentabilidade líquida da atuada, já computados até mesmo os tributos sobre os lucros, corresponde a 32,2% de sua receita total, ao passo que os custos de produção dos concentrados respondem por apenas 7,4% dessa mesma receita. Já as despesas globais com publicidade e propaganda montam a 35%. Esses números significam que, pelo critério de arbitramento do fisco, todo aquele gasto com publicidade e propaganda, ainda que quase cinco vezes maior que os custos de fabricação, em nada teriam contribuído para o resultado líquido. Ora, é evidente que isso não corresponde à realidade. O fisco apenas adotou esse critério por excesso de cautela e para não dar margem a questionamento de excesso de severidade. Mas o senso comum impede que se acate o pressuposto do argumento da atuada, que pretende tomar essa estimativa benevolente como o reflexo da realidade.

Figura 17 - Decomposição da aplicação da receita total da RECOFARMA⁶³ nos ACs 2014 a 2018
Fonte: análise das ECFs⁶²



Ressalte-se que, mais uma vez, apesar de a contabilidade da atuada permitir ao fisco extrair os dados indicados na ilustração acima, daí não se segue que ela cumpriria os requisitos exigidos no artigo 557 do RIR 1999, ou do 636 do RIR 2018, para efeito de determinar precisamente o percentual do seu lucro que corresponde às atividades incentivadas com base na confrontação de receitas, custos e despesas. Ocorre que a escrituração da atuada não fez essa segregação precisa. Não basta saber os dados globais de despesas com publicidade, propaganda, custos de fabricação e outras despesas, mas é necessário também que se discrimine com qual atividade cada um desses grupos, e seus subgrupos, são associados. A atuada nunca o fez, já que deliberadamente procurou dissimular que parte de suas receitas, em montante significativo, tinha natureza de royalties, e não apenas de vendas de produtos de fabricação própria.

De resto, convém reiterar que a escolha desse critério, apesar de ser ele apenas aproximado, se acha solidamente justificada no termo de verificação fiscal, pois a Recofarma não divulga nem promove seus produtos, mas todo o seu esforço publicitário é voltado para fazer propaganda das marcas e dos produtos destinados ao consumidor final que são fabricados pelos engarrafadores licenciados. Logo, a despesa de publicidade somente se legitima e se torna dedutível quando é associada à atividade que gera royalties para a atuada, e não à atividade de industrialização.

Consequentemente, cumpre rejeitar todas as arguições da impugnante discutidas nesta subseção

Arguição de que é necessário observar o teto de 1% das receitas líquidas no arbitramento de royalties

A impugnante argumenta que a legislação brasileira adota 1% das receitas líquidas de venda como parâmetro para fins de dedução na apuração do IRPJ devido (como citado, aliás, na nota de rodapé 36 do relatório fiscal), justamente por se entender que constitui um percentual razoável, praticado no mercado, independentemente da lucratividade da empresa; tanto assim que o art. 12, § 1º, da Lei nº 4.131/62 prevê que tais percentuais serão estabelecidos e revistos periodicamente. Daí, conclui a impugnante, o governo não pode arbitrar mais do que considera apropriado para determinar a dedutibilidade de um royalty, mas a fiscalização arbitrou os royalties na proporção de 17% da receita líquida de venda do concentrado, percentual absolutamente iníquo, principalmente se forem levadas em conta as regras de dedutibilidade referentes à mesma espécie de receita.

Contudo, é inteiramente disparatada a postulação de que se estabeleça o limite de 1% da receita líquida da auçada para o arbitramento dos valores dos royalties ora em discussão.

A legislação invocada estabelece um limite de dedução para quem assume o ônus de pagar os royalties, mas não impõe nenhuma restrição ao valor que possa ser cobrada pelo detentor dos ativos intangíveis cuja concessão de uso justificam o pagamento desses mesmos royalties.

Diferentemente do que argumenta a impugnante, essa legislação não estabelece nenhum vínculo entre os limites de dedução impostos e o que se consideraria razoável que seria possível cobrar a título de royalties pelos seus beneficiários. Não há nenhuma menção expressa nem tampouco conteúdo implícito que pudesse dar ensejo a tal interpretação. Confirmam-se as normas regulamentares relevantes sobre o assunto, textualmente:

RIR 2019:

Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71).

Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz;

b) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior;

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam aos limites periodicamente fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea "b" do inciso III deste artigo não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

(...)

Limite e Condições de Dedutibilidade

Art. 355. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido (art. 280), ressalvado o disposto nos arts. 501 e 504, inciso V (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74, e Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro de Estado 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 (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria e de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Decreto ou excederem aos limites referidos neste artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, arts. 12 e 13).

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996.

RIR 2018:

Art. 362. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, o uso ou a fruição do bem ou do direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, caput, alínea “a”).

Art. 363. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”):

I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;

II - as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;

III - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:

a) pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; e

b) pagos pela sociedade com sede no País a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto, observado o disposto no parágrafo único;

IV - os royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau de sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior; e

V - os royalties pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:

a) que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil; ou

b) cujos montantes excedam os limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, de acordo com o grau da sua essencialidade e em conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.

Parágrafo único. O disposto na alínea “b” do inciso III do caput não se aplica às despesas decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, sejam averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e registrados no Banco Central do Brasil, observados os limites e as condições estabelecidos pela legislação em vigor (Lei nº 8.383, de 1991, art. 50).

(...)

Limite e condições de dedutibilidade

Art. 365. As somas das quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, poderão ser deduzidas como despesas operacionais até o limite máximo de cinco por cento da receita líquida (Lei nº 3.470, de 1958, art. 74; Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, caput; e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 6º).

§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, por ato do Ministro de Estado 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, de acordo com o grau de essencialidade (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12, § 1º).

§ 2º Não são dedutíveis as quantias devidas a título de royalties por exploração de patentes de invenção, uso de marcas de indústria e de comércio, e assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, que não satisfizerem às condições previstas neste Regulamento ou

excederem os limites a que se refere este artigo, as quais serão consideradas como lucros distribuídos (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12 e art. 13).

§ 3º A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou royalties por exploração ou cessão de patentes ou por uso ou cessão de marcas, e a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) somente será admitida a partir da averbação do ato ou do contrato no INPI, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma estabelecida na Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996 (Lei nº 4.131, de 1962, art. 12).

Quanto ao texto legal citado acima, a primeira observação cabível é que o atual RIR 2018 reitera o estabelecido no RIR 1999, visto que as disposições de ambos têm as mesmas fontes legais.

Mas o mais importante para o corrente debate é que as normas em questão em nada autorizam a interpretação preconizada pela impugnante.

Veja-se que o RIR 1999 e o RIR 2018 não estabelecem um limite uniforme de 1%, pois se restringem a fixar um limite máximo de 5% da receita líquida para a dedução de todas as quantias devidas a título de royalties pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante. É delegada a ato do Ministro de Estado da Fazenda a fixação dos coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se referem o artigo 355 do RIR 1999 e o artigo 365 do RIR 2018, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, de acordo com o grau de essencialidade. Esses percentuais específicos vieram a ser fixados pela Portaria MF nº 436 de 30 de dezembro de 1958, nestes termos:

O Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no uso das suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no art. 74 e §§ 1º e 2º da Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958, relativamente à dedução de royalties, pela exploração de marcas e patentes, de despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, bem como de quotas para amortização do valor de patentes, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, resolve:

a) estabelecer os seguintes coeficientes percentuais máximos para as mencionadas deduções, considerados os tipos de produção ou atividade, segundo o grau de essencialidade:

I – royalties, pelo uso de patentes de Invenção, processos e fórmulas de fabricação, despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante:

(...)

2º GRUPO – INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO – ESSENCIAIS TIPOS DE PRODUÇÃO Percentagens

(...)

2 – PRODUTOS ALIMENTARES 4 %

(...)

OUTRAS INDÚSTRIAS DE TRANSFORMAÇÃO 1 %

II – royalties, pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação: 1% (um por cento);

Note-se que o percentual de 1% mencionado tanto no termo de verificação fiscal como na impugnação é fixado para o caso de royalties devidos pelo uso de marcas de indústria e comércio, ou nome comercial, em qualquer tipo de produção ou atividade, quando o uso da marca ou nome não seja decorrente da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação. No caso da autuada, se ficar comprovado que os royalties devidos em função da execução do contrato de fabricação firmado entre os fabricantes licenciados e a TCCC com a interveniência da Recofarma decorrem da utilização de patente, processo ou fórmula de fabricação, o percentual de dedução permitido pode elevar-se a quatro por cento, já que se trata de indústria de transformação de produtos alimentares. De qualquer forma, qualquer que seja o percentual aplicável aos fabricantes licenciados, daí não se pode inferir nenhuma determinação de valor máximo para a fixação dos valores desses royalties pelos seus beneficiários.

Ainda sobre as normas regulamentares, convém notar que, independentemente do ativo intangível sobre cuja cessão incide o pagamento de royalties (patentes de invenção, marcas, assistência técnica ou serviço) a legislação estabelece situações em que não se permite a dedução de valor algum a título de royalties, a exemplo daqueles cujos beneficiários são sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; ou ainda pagos pela filial no País de empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; da mesma forma, não se admite a dedução de royalties pagos pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior que não sejam objeto de contrato registrado no Banco Central do Brasil. Ora, se fosse válido o raciocínio da impugnante, nesses casos devia entender-se que o legislador estaria fixando um valor igual a zero para os royalties eventualmente pagos. Em verdade, trata-se apenas de limites e condições impostos pela dedução de determinado custo ou despesas.

Historicamente existem vários exemplos de limites semelhantes, como aquele que restringia a 1,5% do total dos créditos a receber o valor da dedução com a constituição de provisão para perdas com créditos de liquidação duvidosa (Leis n.ºs 4.506/64, art. 61, § 2º, e 8.541/92, art. 9º). Esse limite poderia ser alterado por

ato da Receita Federal, cumpre ressaltar. Recorde-se também as limitações extensas e complexas para a dedução dos gastos com a remuneração de sócios, administradores e dirigentes (Decreto-Lei nº 2.341/87, art. 29). Em nenhuma dessas hipóteses o legislador pretendeu determinar o montante que cada empresa poderia, de fato, despendar ou contabilizar como custo contábil com respeito a esses itens. Ainda em vigor hoje, a Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso VII, veda a dedução de qualquer valor a título de despesas com brindes.

Quer isso dizer que o legislador estabeleceu que o fornecedor de brindes não pode cobrar nenhum valor pelos seus produtos, ou, quem sabe, que as respectivas receitas estariam isentas, já que não geram despesas dedutíveis para os seus adquirentes. Evidentemente que não. Não se pode fazer nenhuma associação entre, nem muito menos vinculação, entre limitações e restrições impostas pelo legislador para a dedução de determinados custos e despesas e os preços que podem ser estabelecidas em operações negócios que envolvam os objetos dessas restrições e limitações. Tais medidas legislativas se inserem num quadro mais amplo de política tributária, cujos objetivos maiores são, na maioria das vezes, preservar a arrecadação tributária, assim como incentivar ou desencorajar determinada atividade ou prática empresarial. Daí não se pode presumir que com tais medidas o legislador pretende estabelecer critérios para o arbitramento dos valores negociais sobre os quais incidem as limitações e condições de dedução.

Consequentemente, cumpre rejeitar todas as arguições da impugnante discutidas nesta subseção.

(...)

Consequentemente, cumpre indeferir a postulação da impugnante em análise nesta subseção.

Recentemente, essa operação comercial da Recorrente foi julgada no processo nº 10980.724073/2018-95 (ACs 2014, 2015 e 2016), tendo o colegiado mantido a autuação referente a reclassificação das receitas sobre os royalties.

No Acórdão nº 1004-000.144, a decisão ressalta uma *“explicita incongruência”* sobre a falta de remuneração para uso da marca Coca Cola por parte dos fabricantes, concluindo que a Recorrente NÃO cede de forma gratuita sua marca para os fabricantes/engarrafadores, entendimento compartilhado por esse relator.

Segue abaixo trecho abaixo da decisão supracitada:

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.

(...)

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. (Acórdão nº 1004-000.144, Sessão de 09 de abril de 2024)

(Griffou-se)

Diante do exposto, entendo que houve a cobrança de royalties, incluídos no preço de venda dos concentrados, **sendo acertada a decisão da fiscalização** em reclassificar parte das receitas.

b) CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS (OU “INCENTIVOS DE VENDAS”)

A segunda parcela identificada pela fiscalização que foi incluída, indevidamente, como receita de atividades incentivadas para fins de obtenção de benefício fiscal, foram contribuições financeiras transferidas aos engarrafadores à título de incentivo de marketing.

A acusação fiscal foi resumida no seguinte trecho do TVF (fl. 83):

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 contribuições financeiras da RECOFARMA para programas de marketing dos fabricantes licenciados. A questão ora posta consiste no seguinte: inicialmente, **a RECOFARMA contabiliza uma “receita adicional”** pela venda dos “concentrados”, gerando mais créditos fictos de IPI; **num segundo momento, reconhece uma despesa em valor equivalente a título de contribuição financeira** para os programas de marketing dos fabricantes. *(Griffou-se)*

As contribuições financeiras para os programas de marketing estavam previstas na cláusula 7 do “Contrato de Fabricação”:

Figura 26 – Detalhe da cláusula 7 do “Contrato de Fabricação” (fl. 189)

7. O Fabricante obriga-se, por sua própria conta, orçar e despende 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, com 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.

A Recorrente, ao ser questionada sobre esse “incentivo financeiro”, apresentou “Instrumentos de Acordo Comercial” firmados juntos aos fabricantes, conforme exemplo abaixo, de contrato junto a SPAL

Figura 27 - “Instrumento de Acordo Comercial” celebrado entre RECOFARMA e SPAL (fls. 289/290)

INSTRUMENTO PARTICULAR DE ACORDO COMERCIAL
CELEBRADO ENTRE SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE
BEBIDAS S.A. E RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAPÁ
LTDA.

RESOLVEM firmar o presente Instrumento de Acordo Comercial, que tem por finalidade contribuir para os investimentos necessários ao incremento das vendas das bebidas aos consumidores, o que fazem nos termos e condições a seguir estabelecidos:

- 1) **É estabelecido entre as partes que a contribuição a que se refere a Cláusula 7) do Contrato de Fabricação será oferecida através da RECOFARMA ao FABRICANTE, tendo em vista ser a RECOFARMA a beneficiária direta de qualquer acréscimo nas vendas das bebidas fabricadas pelo FABRICANTE.**
- 2) **Para este fim, a RECOFARMA compromete-se a conceder ao FABRICANTE um incentivo anual. O incentivo será creditado, mensalmente, em conta-corrente bancária, devida pelo FABRICANTE, submetendo-se a concessão do incentivo aos seguintes critérios:**

A Fiscalização afirma que entre 2014 e 2018, nada menos do que 32,5% da receita líquida contabilizada pela fiscalizada foi **restituída/creditada aos fabricantes** sob a justificativa de “incentivos de vendas”.

O acordo entre as partes previa um incentivo anual, creditado mensalmente, sendo constatado pela fiscalização em auditoria nos registros contábeis um “vai e vem de valores”, que no fundo apenas favoreciam as vantagens fiscais de ambas as partes.

Entre as vantagens fiscais de que goza a Recorrente consta a **ISENÇÃO DE IPI** na venda do “concentrado”, sem que isso prejudique a geração de crédito aos compradores como se o tributo devido fosse, ou seja, **quanto maior o preço de venda do “concentrado”, maior também é o crédito ficto de IPI que os fabricantes teriam direito**. Ou seja, os interesses que supostamente seriam antagônicos em uma relação de compra e venda, no caso convergem para que o preço de venda seja o mais alto possível.

Como citado acima, a vantagem era tão grande que cerca de 32,5% **da receita líquida** contabilizada pela Recorrente foi restituída/creditada aos fabricantes sob a justificativa de “incentivo de venda”, o que representa **um adicional de 48% sobre o preço de venda** do “concentrado” para em seguida devolver ao fabricante.

Como se chegou ao valor de 32,5%:

- 1) Valor das contribuições financeiras entre 2014 e 2018: **R\$ 8.040.188.106,21**

Fonte:

ACs 2014, 2015 e 2016 – Procedimentos Fiscais anteriores

AC 2017 – arquivo “INI 19.xlsx” (termo de anexação à fl. 254)

AC 2018 – TIF nº 4 (fl. 435)

- 2) Valor da receita líquida entre 2014 e 2018: **R\$ 24.725.381.953,76**

Fonte:

Registro L300 das ECFs

- 3) **Relação:** $R\$ 8.040.188.106,21 \div R\$ 24.725.381.953,76 = 32,52\%$.

No TVF, a fiscalização questiona a razoabilidade de se pagar quase 1/3 (32,5%) da receita a título de “incentivo de venda”.

Na parte contábil, a fiscalização identificou que uma grande parte dessas contribuições financeiras **sequer transitava** por contas contábeis de disponibilidades financeiras (caixa, bancos, etc.), sendo a operacionalização apenas de forma contábil, da seguinte forma: A Recorrente contabiliza essa “receita adicional” na venda dos “concentrados”, que geram mais créditos de IPI para os fabricantes; para em seguida, contabilizar uma despesa de “incentivo de venda” em valor equivalente à contribuição financeira para os programas de marketing dos fabricantes.

Como mais um elemento de prova, a fiscalização junta ao processo parte de um procedimento de Diligência, no qual a Recorrente foi questionada sobre esses “inventivos de vendas” em outros países, como por exemplo uma grande fabricante sediada nos Estados Unidos.

A Recorrente informou que é uma praxe, contudo, a fiscalização, com acesso as informações públicas apresentados pela THE COCA-COLA COMPANY (TCCC) nos Estados Unidos, constatou que os valores repassados nos EUA são quase insignificantes, em relação aos valores repassados aos fabricantes no Brasil, tudo isso devido as grandes vantagens fiscais que a Recorrente tem direito no Brasil.

Analisando os “Instrumentos de Acordo Comerciais”, a fiscalização constatou-se que foram pagos valores à título de “incentivo de vendas” muito acima dos estipulados como mínimo (no ano de 2017 chegou a 312% acima do previsto), sem que a Recorrente conseguisse justificar os

critérios para pagamento, respondendo apenas que “o critério utilizado para o pagamento de incentivos de vendas é ‘precisamente’ o volume de vendas das engarrafadoras”.

Esses valores foram consignados no TVF na Tabela 8, onde se constata que os foram pagos em valores substancialmente superiores aos estipulados nos contratos:

Tabela 8 – Valor dos “incentivos de vendas”: mínimo previsto em contrato⁹¹ X efetivamente pago (em R\$)

Fabricante	2017		2018	
	Valor mínimo	Valor pago ⁹²	Valor mínimo	Valor pago ⁹³
SPAL (“FEMSA”)	140.251.656,00	531.443.344,35	460.661.269,00	619.815.569,07
NORSA REFRIGERANTES	36.845.553,00	225.172.729,04	210.549.210,00	273.732.857,55
RIO DE JANEIRO (“ANDINA”)	86.331.856,00	193.117.327,25	155.003.117,00	195.568.663,37
LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS	101.346.548,00	224.999.643,82	207.854.787,00	234.552.808,36

Dessa forma a Fiscalização conclui (fl. 89):

Tudo isso denota existir, na melhor hipótese, ao menos ambiguidade no propósito dos “incentivos” repassados pela RECOFARMA: prima facie, teriam o objetivo de incrementar as vendas dos produtos Coca-Cola; mas, no Brasil, sua principal motivação, estreme de dúvida, é dar aparência de legalidade ao mecanismo utilizado para aumentar artificialmente os créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes.

Na verdade, o sobrepreço dos “concentrados” traz “vantagens fiscais”, sem resultar em qualquer ônus para os participantes do esquema, pois além de aumentar os créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes, os “incentivos de vendas” ainda propiciam um outro ganho indireto como a redução da carga tributária em função do crédito estímulo de 90,25% do ICMS incidente na saída para sociedades empresárias localizadas em outras unidades da Federação, que não o Estado do Amazonas, no momento da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Recorrente reafirma em sua peça recursiva que os incentivos comerciais tinham propósito de incrementar as vendas dos engarrafadores e da própria Recorrente, confirmando a máxima já exposta nesse voto do raciocínio da Recorrente de quanto mais do produto final se vende, mais insumo se consome, contudo deve-se ressaltar que a autuação não está na glosa de despesa de marketing, mas sim a reclassificação das receitas correspondentes.

Aduz que a inclusão entre as provas do depoimento dado pelo Sr. Junior Cleber Altermann à Polícia Federal sem estar completo acarretaria “inegável cerceamento do contraditório”, sem que a Recorrente pudesse contraditar as informações da testemunha.

Repete no item 4.8.3 do Recurso Voluntário, que o modelo adotado de incentivos financeiros aos engarrafadores possui apenas razões negociais e que não houve nenhuma vantagem tributária, reforçando que a TCCC adota esse tipo de incentivo em outras jurisdições.

Pois bem,

O que se verifica no caso especificamente é que as partes, Recorrente e engarrafadores, que supostamente deveriam estar em polos opostos, agindo de forma

independente nas transações comerciais, NÃO procederam dessa forma em função das inegáveis vantagens fiscais de incentivos oferecidas, ou seja, as transações ocorrem de forma distorcida, desfigurando o chamado “*arms lenght*”.

Apesar da tese de defesa ser muito simples: “(...) **quanto mais bebidas vendidas pelo engarrafador, mais concentrado é vendido ao engarrafador.**”, com isso, a ligação financeira entre a venda de concentrado e a venda de bebidas seria direta, o que, no seu entendimento, justificaria despesas de marketing e propaganda em valores significativos, o argumento não se sustenta diante de tantas provas ao contrário.

A defesa ainda apresenta precedente do antigo do Conselho de Contribuintes para justificar que as despesas com estratégias de marketing de massa (usado para promover as marcas da Coca-Cola e, em seguida, as vendas próprias e dos fornecedores autorizados) diferem do marketing direto e que são necessárias para as atividades industriais da Recorrente, diferentemente do que acusa a fiscalização.

Nesse ponto, há um grave equívoco por parte da Recorrente, como já descrito nesse voto, **o objeto do lançamento não é glosa de despesas desnecessárias, mas sim a classificação das receitas** correspondentes, sendo esse aspecto ressaltado, tanto pela fiscalização no TVF, como pela Autoridade Julgadora de primeira instância, conforme trechos abaixo:

Reitere-se que a infração aqui abordada não implica atribuir receita adicional à RECOFARMA, mas apenas realocar parte desta. Utilizando a terminologia do registro N600 das ECFs (demonstração do lucro da exploração), parte da “receita líquida da atividade com redução de 75%” foi reenquadrada como “receita líquida das demais atividades”. (TVF – fl. 135)

[...] Recorde-se que a fiscalização não questiona o preço em si cobrado da autuada de seus clientes como contrapartida pelos bens, mercadorias e serviços fornecidos a eles por ela. Não houve imputação de omissão de receita, glosa de despesa nem apuração de lucro real maior do que o já declarado pelo contribuinte. O que a fiscalização comprova é que naquele preço, contabilizado e submetido à tributação pela autuada como se monoliticamente decorresse unicamente da venda de produtos industrializados aos quais se concede tratamento tributário favorecido, em verdade se dissimularam parcelas que decorrem de atividades às quais a lei não concede tal benefício fiscal. (Acórdão de Impugnação – fl. 3.667)

Sobre o depoimento do Sr. Junior Cleber Altermann, inicialmente convém ressaltar, que a Recorrente alega suposta nulidade (item 4.8.2) pela inclusão no processo de apenas uma Representação Fiscal (fl. 1.240/1.256), onde consta um “*suposto resumo*” do supracitado depoimento e que essa situação constitui inegável cerceamento do contraditório. Essa matéria foi tratada no início do voto, sendo a arguição de nulidade considerada improcedente por esse julgador.

O fato é que o Sr. Junior Cleber Altermann, compareceu a DRF Santa Maria/RS e prestou esclarecimentos adicionais através de um Termo de Depoimento (fls. 1.257/1.260), descrito no TVF (fl. 139/140) da seguinte forma:

A fim de prestar mais esclarecimentos, Júnior Cleber Altermann compareceu à DRF Santa Maria em 1º/11/2017, quando se colheu novo Termo de Depoimento, acostado às fls. 1.257 a 1.260, 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.

No recurso voluntário a Recorrente perdeu a oportunidade de contrapor as acusações acima descritas, notadamente quanto a afirmação de que a empresa tinha total liberdade quanto ao uso dos recursos recebidos, pois não havia controle por parte da Recorrente de como as “contribuições” eram empregadas.

Ao invés disso, preferiu descredibilizar o depoimento como elemento de prova e desqualificar o depoente afirmando que existem ações judiciais para bloqueio de contas e constituição de bens em função de suposto desvio de recursos por parte do Sr. Junior Cleber Altermann.

Ocorre que qualquer esclarecimento adicional seriam importantes para deslinde desse ponto do processo, pois a acusação da fiscalização é de que parte do preço dos “concentrados” estaria aumentado de modo a incentivar a vendas através de programas de marketing dos fabricantes, para em seguida, o valor ser devolvido e registrado na contabilidade como uma despesa no valor equivalente da contribuição financeira recebida dos fabricantes, sendo que essas acusações estão ligadas aos itens (iv) e (v) acima descritos.

A Recorrente afirma que haveria aumento de encargos tributários em função do aumento “artificial” no preço dos concentrados, contudo, não foi que ficou demonstrado pela

fiscalização, de modo que o aumento do preço dos “concentrados” proporciona apenas vantagens fiscais, notadamente os créditos fictos de IPI que são aproveitados pelos fabricantes.

Sobre esse ponto, a fiscalização ressalta a **neutralidade fiscal** no seguinte trecho do TVF:

Para compreensão do artifício, deve-se ainda ter em vista que todos integrantes do Sistema Coca-Cola são tributados pelo lucro real; portanto, o adicional dos preços dos “concentrados” (posteriormente restituído/creditado a título de “incentivo de vendas”) **não causa impacto nos lucros tributáveis**, seja da RECOFARMA, seja dos fabricantes. Isso porque receitas e despesas se equivalem (receita adicional = despesa com o “incentivo de vendas”, e vice-versa).

O adicional dos preços também **não repercute no PIS/Pasep e COFINS**, pois a RECOFARMA adota classificação fiscal sujeita à alíquota zero das contribuições. Alguns fabricantes também não submetem os “incentivos de vendas” recebidos à incidência do PIS/Pasep e da COFINS porque os consideram reembolso de despesas – vide destaque na Figura 32 (vale lembrar que, segundo o “Contrato de Fabricação”, cláusula 7, tais “incentivos” são pagos a título de contribuições financeiras para os programas de marketing dos fabricantes)

Como bem destacado pela PGFN em suas contrarrazões, não houve questionamento por parte da Autoridade Fiscal da existência da receita ou da despesa relacionadas as contribuições financeiras a título de “*incentivo de vendas*”, mas o que ficou demonstrado é que a causa para o pagamento não é o indicado pela Recorrente e também “*não está relacionada com a atividade incentivada, de produção e venda de concentrado na ZFM, mas sim a objetivos globais de marketing do Grupo Coca-Cola no Brasil.*”

Mais uma vez, aproveitando que os argumentos de defesa tratam dos “incentivos de vendas” já haviam sido apresentados no processo nº 10980.724073/2018-95 (ACs 2014, 2015 e 2016). A Recorrente aduz que há substância econômica e finalidade comercial para as contribuições financeiras questionadas pela fiscalização, bem como no método de precificação dos “concentrados”.

Figura 28 - Detalhe do recurso voluntário interposto no processo nº 10980.724073/2018-95

Os fatos mencionados acima dissipam completamente quaisquer noções e acusações de planejamento tributário abusivo. Nesse sentido, é importante destacar que os objetivos do preço de incidência e do acordo de incentivo não poderiam ser atingidos por meio da redução do preço do concentrado, como parece defender o Fisco. **Tanto a estratégia de preços, em conformidade com o método de preço de incidência para os produtos da Recorrente quanto suas contribuições para os programas de marketing dos engarrafadores estão em vigor simplesmente por razões microeconômicas. Portanto, a existência de substância econômica e finalidade comercial em ambos os casos é inegável.**

O argumento é refutado pela fiscalização, com o qual coaduno com o mesmo entendimento, qual seja, que houve abuso de práticas comerciais levando ao desvio de finalidade.

Os expressivos valores de **créditos fictos de IPI** que os fabricantes obtiveram em função da inclusão de parcela adicional sobre o preço dos “concentrados” não devem ser

esquecidos, tendo o agravante de que na sequência da operação os valores eram devolvidos na forma de “incentivos de vendas”.

Ainda em relação ao processo nº 10980.724073/2018-95, no Acórdão 1004-000.144, entendo pertinente a citação no voto de trecho do relatório fiscal, que por ter o mesmo objeto ora analisado, serve como conclusão:

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).” (...) *(Griffou-se)*

Face ao exposto, entendo correta a reclassificação de parte da receita determinada pela fiscalização em função da inclusão indevida de parcela de contribuição financeira para fins de “incentivo de vendas” não caracterizada como receita incentivada.

DO ARBITRAMENTO

Tendo sido caracterizada a infração de inclusão entre as receitas de parcelas que não correspondem ao conceito de atividade incentivada, bem como não são prioritárias para o desenvolvimento regional da Amazônia, quais sejam: **1)** os royalties decorrentes do licenciamento das marcas do portfólio Coca-Cola; e **2)** as receitas contabilizadas a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) e posteriormente restituídas/creditadas aos fabricantes.

Dessa forma, a parcela do lucro de exploração que foi submetida a redução de 75% do IRPJ foi reclassificada, sendo necessária a mensuração dos valores que foram adicionados em cada parcela.

DOS ROYALTIES

Para o primeiro item da reclassificação, que seria a identificação do quanto de royalties estavam incluídos no preço dos “concentrados”, a fiscalização se deparou com uma situação em que a Recorrente, não reconheceu a imputação pela fiscalização dessa reclassificação, o que era até justificável, pois **“a dissimulação dos royalties está no âmago do planejamento tributário do Sistema Coca-Cola.”**

Com isso, invocando o art. 148 do CTN, a fiscalização procedeu o **ARBITRAMENTO** do valor que foi adicionado aos preços dos “concentrados”, tendo em vista a omissão do sujeito passivo em oferecer fatos e atos necessários a correta tributação, nos termos do supracitado artigo *in verbis*:

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. *(Griffou-se)*

O procedimento de arbitramento partiu da **Clausula 7** dos “Contratos de Fabricação”.

Figura 39 - Cláusula 7 do “Contrato de Fabricação” (fl. 189)

7. O Fabricante obriga-se, por sua própria conta, orçar e despende 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.

Observa-se que há uma determinação para que todos os projetos de publicidade, marketing e promoção das marcas e bebidas deveriam ser previamente aprovados e autorizados pela THE COCA-COLA COMPANY e que o ônus financeiro das campanhas publicitárias e demais ações de marketing teriam **responsabilidade TRIPARTITE**, da seguinte forma:

PARTE – A	Os fabricantes licenciados 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
PARTE – B	No que tange à promoção dos produtos nas áreas de atuação de cada fabricante licenciado, 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”
PARTE – C	Independentemente dos fabricantes, a RECOFARMA arca com atividades de publicidade e promoção institucional da Coca-Cola e suas marcas. Além disso, a 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”

Depreende-se que a **PARTE – A** trata das ações de marketing cujo foco imediato seja aumentar as vendas das bebidas que são, a priori, suportadas pelos fabricantes, não obstante carecerem de aprovação e autorização prévias por parte da Companhia.

Já a **PARTE – B** trata dos “incentivos de vendas” que foram objeto de questionamentos por parte da fiscalização, atingindo nos anos de 2017 e 2018 as cifras de R\$ 1.558.300.979,16 e R\$ 1.731.381.858,92 respectivamente.

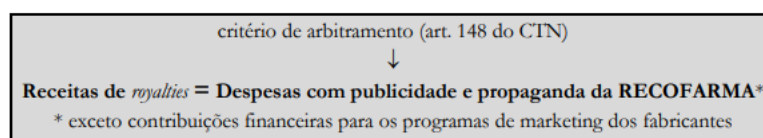
Na **PARTE -C** as despesas de marketing são atribuídas a Recorrente.

Dessa forma a fiscalização conclui, que coaduno integralmente:

Pois bem. Exceto pelas despesas cujo objetivo imediato é o incremento de vendas, as quais estão compreendidas nas parcelas descritas nas Partes “A” e “B” supra, **pode-se afirmar**, por exclusão, que os investimentos em publicidade e propaganda acima indicados 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”**

(...)

Enfim, tudo permite afirmar que **as despesas com publicidade e propaganda ora identificadas como Parte “C” estão diretamente relacionadas com as receitas de royalties** que se quer valorar.



(Griffou-se)

A conclusão acima é reforçada ao demonstrar que as Cláusulas 12 e 13 do “Contrato de Fabricação”, constam nitidamente diferentes objetivos para os integrantes do Sistema Coca-Cola em relação ao ônus das campanhas de marketing.

Figura 11 - Detalhe das cláusulas 12 e 13 do “Contrato de Fabricação” – nova versão (fl. 190)

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, o Fabricante é obrigado a usar as referidas Marcas, rótulos, desenhos, recipientes, embalagens ou outras representações visuais das mesmas, com relação à preparação, acondicionamento, distribuição e venda das Bebidas em Recipientes Aprovados, sem o pagamento de qualquer remuneração ou taxa; 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 tais Bebidas, e a Companhia terá todo o direito de determinar, em cada caso, a maneira de apresentação e quaisquer outras providências necessárias ou desejáveis para garantir o cumprimento da presente Cláusula 13.

Dessa forma, a fiscalização apresenta na **Tabela 9** o resultado do arbitramento das receitas de royalties:

Tabela 9 – Valoração dos <i>royalties</i>	AC 2017	AC 2018
Despesas da RECOFARMA com publicidade e propaganda ¹²⁹	2.457.950.813,08	2.707.082.274,04
(-) Contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) ¹³⁰	1.558.300.979,16	1.731.381.858,92
(=) Despesas de promoção institucional da Coca-Cola e suas marcas (=) Receitas de <i>royalties</i> arbitradas pela fiscalização	899.649.833,92	975.700.415,12

Concordo com a ressalva da fiscalização de que o arbitramento seguiu com a máxima razoabilidade, principalmente pelo uso, no procedimento de arbitramento, apenas de informações obtidas em contratos firmados pelo Sistema Coca-Cola e nos livros e obrigações tributárias acessórias apresentadas pela Recorrente.

Além disso, não foi levado em consideração qualquer tipo de lucro (*receitas de royalties e despesas de promoção das marcas estariam em patamares equivalentes*) que obviamente seria obtido com o licenciamento da marca Coca Cola concedido aos fabricantes.

Outro aspecto relevante apontado pela fiscalização foi um comparativo entre a autuação pelo Fisco Espanhol em relação aos royalties, sendo que na ocasião a autoridade fiscal espanhola atribuiu o percentual de 61,17% de sobrepreço nos “concentrados” e no presente caso, em função da razoabilidade, chegou-se ao percentual de 16,15%.

Pelo exposto, entendo válido os valores obtidos no arbitramento para os royalties.

DECOMPOSIÇÃO DA RECEITA INCENTIVADA

Diante de todos os fatos descritos nesse voto, restou comprovado que a Recorrente majorou a receita de vendas dos “concentrados” com 02 (dois) elementos que não se enquadram no conceito de atividade incentivada.

Diante disso, a fiscalização calculou o impacto das parcelas indevidamente adicionadas que reduziram o valor do IRPJ.

Partindo do registro N600 (demonstração do lucro da exploração) das ECFs, são apresentando os cálculos na Tabela 10

Tabela 10 - Decomposição da receita supostamente incentivada (em R\$)

	AC 2017		AC 2018	
(+) <i>Royalties</i> pelo licenciamento das marcas (vide Tabela 9).	899.649.833,92	17,73%	975.700.415,12	17,47%
(+) Adicional do preço dos “concentrados” posteriormente restituído aos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) ¹³⁰ .	1.558.300.979,16	30,71%	1.731.381.858,92	31,00%
(+) Venda dos “concentrados” (por dedução das parcelas acima)	2.616.164.621,67	51,56%	2.877.854.813,84	51,53%
(=) Receita supostamente incentivada, conforme informado pela fiscalizada no registro N600 da ECF ¹³⁴ .	5.074.115.434,75	100%	5.584.937.087,88	100%

O valor do adicional relativo aos “incentivos de vendas” foi obtido através do arquivo “INI 19.xlsx” (fl. 254) para o ano de 2017 e para o ano de 2018, a origem foi a resposta ao item 4.1 do Termo de Intimação nº 4 (fl. 435)

Com os percentuais acima determinados, a fiscalização procedeu a glosa nos valores registrados na Tabela 13:

Tabela 13 - Redução do IRPJ glosada pela fiscalização - atividades NÃO incentivadas (em R\$)

Atividade NÃO incentivada	AC 2017 (vide Tabela 11)	AC 2018 (vide Tabela 12)
Royalties pelo licenciamento das marcas.	55.968.463,81	54.676.312,76
Adicional do preço dos “concentrados” posteriormente restituído aos fabricantes a título de contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”).	96.944.064,98	97.023.199,49
TOTAL	152.912.528,79	151.699.512,25

Da arguição de que os “incentivos de vendas” não geraram vantagem tributária

As operações comerciais de “incentivo de vendas” já haviam sido questionadas pela autoridade tributária em outros anos calendários como já mencionado no presente voto.

No processo nº 10980.724073/2018-95, relativo aos ACs 2014, 2015 e 2016, a Recorrente alega que o procedimento de “incentivo de vendas” não teria gerado vantagem tributária, pois na sua lógica a parcela das contribuições financeiras não deveriam ser realocadas e sim excluídas, ou seja, as contribuições financeiras seriam deduzidas tanto da receita incentivada quanto da receita total, do que resultaria quase nenhum impacto no valor do IRPJ reduzido.

Figura 41 – Excertos da petição atravessada pela RECOFARMA em 05/12/2019⁴⁰

05.5. Partindo do objetivo – já mencionado – de se avaliar se o modelo de negócios adotado pela Recorrente conduziu a vantagens tributárias, faz-se necessário comparar os arranjos reais com um modelo hipotético, no qual estão ausentes os elementos fictícios que compõem o alegado planejamento fiscal elusivo. Isso significa que, sendo artificial a receita referente aos incentivos aos engarrafadores, auferida, unicamente, com o fim de reduzir os tributos devidos, o cenário escolhido do referido planejamento tributário não poderia levar em consideração tais receitas. Em outras palavras, caso a Recorrente tivesse adotado os arranjos negociais considerados corretos pela RFB, essa receita sequer existiria, de forma que o cálculo desse cenário hipotético não pode ser feito como consta do exemplo dado pela DRJ à fl. 9116: não basta decotar o montante da receita incentivada, devendo ser excluído também da receita líquida total do período.

05.7. Em suma, a presente manifestação se limita a avaliar os efeitos financeiros da tese fazendária relativa aos reembolsos de publicidade. Desse modo, os argumentos contra a reclassificação de parte da receita da Recofarma como royalties não serão reproduzidos nessas páginas, motivo pelo qual remetemos ao arrazoado contido no Recurso Voluntário. O motivo para a separação das teses é singelo: ao passo que a questão dos royalties passa por reclassificação da receita, o problema envolvendo os incentivos financeiros aos engarrafadores se fundamenta na suposta artificialidade dos valores recebidos pela Recorrente. São argumentos inconfundíveis e que, por isso, merecem tratamento apartado.

07.1. Como se pode ver, a principal diferença entre os dois cenários é a exclusão dos valores referentes aos incentivos financeiros aos engarrafadores da receita apurada no período (cf. segunda premissa). Essa modificação conduziu, porém, a variação mínima na proporção entre receitas líquidas incentivadas e o total de receitas líquidas: de 99,4% para 99,1%.

A 4ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento no julgamento do processo nº 10980.724073/2018-95 desconsiderou o argumento apresentado na defesa através do Acórdão 1004-000.144.

No presente processo, a Recorrente reapresenta no tópico 4.8.3 *O modelo foi adotado unicamente por razões negociais, e a Recorrente não obteve nenhuma vantagem tributária como resultado da sua adoção, os mesmos argumentos já apresentados no processo anterior*, relativo à anos calendários anteriores.

No TVF, a Autoridade Fiscal refuta esses argumentos, classificando-o de um “raciocínio insidioso” e o julgador da primeira instância, de forma cirúrgica e didática, demonstrou

que o argumento era infundado, de modo que reproduzo abaixo o voto no ponto, a qual adoto como minha razão de decidir.

Argüição de que a política de incentivos de vendas não gerou vantagem tributária para a autuada A impugnante argumenta que, se é da essência de qualquer planejamento tributário obter economia tributária, então o planejamento tributário imputado pelo fisco à autuada seria um dos piores já feitos, pois, quando comparado à hipótese alternativa, isto é, não ter acrescentado ao valor dos ditos incentivos de vendas no preço dos insumos fornecidos aos fabricantes licenciados, não traria nenhum benefício tributário adicional à empresa, mas ao contrário aumenta seus débitos tributários, sobretudo os estaduais. No intuito de demonstrar o alegado equívoco da fiscalização, a impugnante junta aos autos tabelas demonstrativas, segundo as quais teria havido um aumento líquido de suas obrigações tributárias, respectivamente, de R\$ 34.454.215,19 e R\$ 39.201.177,79, quanto aos anos-calendários de 2017 e 2018. A impugnante apurou esses resultados comparando, de um lado o montante devido a mais de ICMS e outras contribuições exigidas pelo estado do Amazonas incidentes sobre o valor total das receitas (incluindo os repasses feitos aos fabricantes licenciados), com o que teria sido pago a mais de IRPJ se não tivesse computado como parte de suas receitas o montante correspondente àqueles mesmos repasses.

Todavia, o argumento da impugnante é infundado, porque somente por meio da adoção de pressupostos e parâmetros incorretos é que chegou aos números por ela mencionados. Em verdade, conforme muito bem demonstrado matematicamente no termo de verificação fiscal, de forma categórica e irrefutável, o esquema gera significativos ganhos tanto para a autuada como para os fabricantes licenciados, ainda que esses ganhos sejam, evidentemente, ilícitos.

A primeira omissão nos dados da autuada diz respeito aos ganhos auferidos pelos fabricantes licenciados, já que a receita gerada na autuada pela incorporação aos preços dos insumos dos valores a eles repassados aumenta proporcionalmente o crédito ficto de IPI deles. Esse crédito, justamente por ser ficto, não gera nenhum custo adicional à Recofarma, visto que, em tese, sobre a saída de produtos industrializados por ela não há incidência de IPI. Seria ingênuo supor que tal vantagem sem custo proporcionada aos clientes da Recofarma não produzisse vantagem indireta para ela própria, uma vez que poderia impor-lhes preços mais altos por seus produtos ou, pela redução dos custos dos fabricantes, permitir que ampliassem suas vendas, o que, por sua vez, aumentaria a demanda pelos produtos e serviços da Recofarma.

A falha seguinte nos cálculos da impugnante foi pressupor que, para restabelecer a legalidade aos procedimentos da autuada, poderia suprimir do valor das receitas desta o valor equivalente aos repasses feitos aos fabricantes licenciados, sob o argumento de que, no entender da fiscalização, esses montantes constituíram uma receita artificial aos quais corresponderiam uma despesa de igual valor.

Entretanto, a autuação não diz respeito a glosa de despesas nem a imputação de omissão de receitas. Para todos os efeitos, a ação fiscal mantém intacto o valor total das receitas como também o das despesas. As exigências fiscais decorrem apenas de considerar que a parcela daquelas receitas que correspondem aos montantes estimados de royalties e aos montantes que foram ressarcidos aos fabricantes licenciados a título de incentivo de vendas não integra o cálculo do lucro beneficiado com a redução de 75% do IRPJ concedido aos resultados decorrentes da venda de produtos industrializados na Zona Franca de Manaus. Ocorre que, por opção da autuada e também porque sua escrituração não reconheceu a receita nem o resultado vinculado às outras atividades geradoras de royalties e dos valores que viriam a ser repassados aos fabricantes licenciados, o percentual de seus lucros beneficiado com a redução do IRPJ é calculado mediante a simples operação de dividir a receita total da autuada pelo montante da receita gerada pela atividade incentivada. Assim é óbvio que, ao computar indevidamente como incentivada uma parcela de suas receitas, a autuada inflou o percentual de seus lucros que seriam beneficiados com a redução do IRPJ numa grandeza muito maior que aquela apurada nas tabelas demonstrativas que juntou à sua argumentação.

A propósito, não pode ser acatada a pretensão da impugnante de que a receita correspondente aos valores ressarcidos seja deduzida nos dois lados da equação, em vez de simplesmente ser reclassificada como receita de atividade não incentivada. Ocorre que, conforme acertadamente argumenta a fiscalização, o artigo 419 do Código de Processo Civil de 2015 estabelece que a escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor, e outros não, não é permitido escolher apenas os benéficos e descartar os negativos. Assim, de um lado os “ganhos” indiretos da ordem de 166 milhões obtidos pela RECOFARMA entre 2014 e 2018 pelo planejamento tributário em questão e a geração de créditos fictos de IPI adicionais para seus licenciados), de outro lado, outros que lhe são contrários (ou seja, a requalificação de parte das receitas), todos deverão ser considerados em conjunto, como unidade.

Logo, o cálculo correto da vantagem ilícita gerada pelo esquema fraudulento da autuada deve ser feito mantendo-se integralmente o valor da sua receita, mas apenas alterando o percentual que estaria sujeito a benefício fiscal. Na nota de rodapé 141 do termo de verificação fiscal encontra-se uma demonstração precisa dessa vantagem ilícita, que leva em conta os valores próximos da situação real conforme números extraídos da escrituração da autuada. Confira-se:

O demonstrativo a seguir visa elucidar o impacto das contribuições financeiras para programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) sobre o cálculo da redução do IRPJ.

Os valores se aproximam à situação real verificada nos ACs 2014 a 2018, mas já realocada a parcela de receita não incentivada relacionada aos royalties.

Sem o subterfúgio de aumentar os preços com as ditas contribuições financeiras, a RECOFARMA teria uma receita líquida total de R\$ 18,624 bilhões, sendo R\$ 13,523 bilhões atribuíveis à receita da atividade incentivada; portanto, 72,68% (= R\$ 13,523 bilhões ». R\$ 18,624 bilhões). No referido período (ACs 2014 a 2018), o lucro da exploração totalizou R\$ 6,888 bilhões. Tomando esses parâmetros, a parcela do lucro da exploração sobre a qual se aplica o benefício seria R\$ 5,006 bilhões (= 72,68% de R\$ 6,888 bilhões) e a redução do IRPJ teria o valor de R\$ 939 milhões (= 75% x 25% x R\$ 5,006 bilhões).

Adote-se agora um aumento artificialoso da receita de R\$ 8,040 bilhões, integralmente atribuído à receita incentivada (tal como no caso concreto). A receita da atividade incentivada passa para R\$ 21,563 bilhões (= R\$ 13,523 bilhões + R\$ 8,040 bilhões) e a receita total para R\$ 26,664 bilhões (= R\$ 18,624 bilhões + R\$ 8,040 bilhões). O valor do lucro da exploração permanece o mesmo, pois, paralelamente ao reconhecimento da receita adicional de R\$ 8,040 bilhões, a fiscalizada deduz uma despesa de igual valor a título de contribuições financeiras para programas de marketing dos fabricantes (receita = despesa). Porém, como a proporção entre receita incentivada e receita total se eleva para 80,87% (= R\$ 21,563 bilhões ». R\$ 26,664 bilhões), a parcela do lucro da exploração sobre a qual se aplica o benefício passa a ser R\$ 5,570 bilhões (= 80,87% de R\$ 6,888 bilhões). Conseqüentemente, a redução do imposto chega a R\$ 1,044 bilhão (= 75% x 25% x R\$ 5,570 bilhões), gerando um “ganho extra” (uma redução maior do IRPJ) de R\$ 105 milhões (= R\$ 1,044 bilhão – R\$ 939 milhões) em relação à situação inicial, antes de implementado o subterfúgio (e ainda sem considerar a outra parcela de receita não incentivada, os royalties).

Em terceiro lugar, tampouco se sustenta o cálculo feito pela impugnante de um suposto aumento dos encargos tributários líquidos da Recofarma em razão do reconhecimento como receita do valor dos repasses feitos aos fabricantes licenciados. Esse aumento, conforme seu raciocínio, decorreria de que quanto maior a receita de vendas, tanto maior seriam suas despesas com o ICMS e outras contribuições exigidas pelo fisco amazonense.

Em verdade, porém, a impugnante omitiu dos seus cálculos o fato de que a redução de ICMS de que goza a autuada, no percentual de 90,25%, gera também outro benefício na seara do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, embora a redução do ICMS diminua nesse exato percentual a despesa da autuada com esse tributo estadual, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é deduzido como despesa de ICMS o montante tal como se não tivesse havido redução alguma. Isso ocorre porque o benefício fiscal concedido pelo estado do

Amazonas, por força do disposto nos artigos 30 e 50 da Lei nº 12.973, de 2014, deve ser tratado como subvenção para investimentos, o que o exclui da tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Realmente, conforme novamente bem demonstrado no termo de verificação fiscal, ao contrário do que argumenta a autuada, o aumento de sua receita gerado pelo cômputo dos valores ressarcidos aos fabricantes licenciados a título de incentivos de venda acaba, em verdade, gerando-lhe um ganho líquido positivo.

O mecanismo que gera essa insuspeita vantagem tributária indireta é exposto minuciosamente pela fiscalização. Ao apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a Recofarma deduz integralmente o ICMS como despesa, sem redução de 90,25%. Porém, em razão do benefício concedido pelo Estado do Amazonas, a despesa de ICMS com que efetivamente arca é bem menor. Essa diferença, contabilmente reconhecida como receita, é excluída pela RECOFARMA na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por ser considerada subvenção para investimento, por determinação da Lei nº 12.973, de 2014, conforme já mencionado. Ou seja: para fins fiscais, 90,25% do que é escriturado como despesa de ICMS só tem o efeito de reduzir as bases de cálculo dos tributos federais incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL). Apenas uma parcela residual do imposto estadual (9,75%) é efetivamente paga/incorrida pela RECOFARMA.

Portanto, tendo em vista que o sobrepreço não afeta o lucro (receita adicional = despesa com o “incentivo de vendas”), o PIS/Pasep e a COFINS (alíquota zero) ou mesmo o IPI (isenção do débito), há um outro “ganho” fiscal obtido pela Recofarma como o sobrepreço dos concentrados.

Quanto maior a despesa de ICMS escriturada (mas não paga), maior também é a redução da carga tributária abrangente da fiscalizada. Para demonstrar matematicamente essa conclusão, a fiscalização faz um cálculo hipotético, no qual são computadas até mesmo as contribuições adicionais que são devidas pela Recofarma ao fisco amazonense, além do ICMS, as quais são mencionadas nas tabelas demonstrativas apresentadas pela impugnante. O cálculo do fisco demonstra, categoricamente, que a despeito de todos os encargos estaduais, o efeito líquido é positivo para a autuada, e não o contrário como defendido pela impugnante. Confira-se:

Considerando hipoteticamente uma receita adicional de R\$ 100,00 (cem reais):

(i) RECOFARMA escritura R\$ 12,00 como despesa de ICMS⁹⁸, porém recolhe apenas R\$ 1,17, pois há uma redução (crédito estímulo) de 90,25% do imposto;

(ii) a diferença entre a despesa de ICMS contabilizada e a efetivamente devida, de R\$ 10,83 (= R\$ 12,00 – R\$ 1,17), é reconhecida como receita de “subvenção para investimento”;

(iii) a receita de “subvenção para investimento”, de R\$ 10,83, é excluída para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

(iv) mesmo assim, a RECOFARMA continua deduzindo R\$ 12,00 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a título de despesa de ICMS, o que acarreta um abatimento de R\$ 4,08 dos tributos federais incidentes sobre o lucro;

(v) por fim, a RECOFARMA arca com algumas despesas vinculadas à fruição do benefício estadual, que representam cerca de R\$ 0,84, valor correspondente a 7,74% do crédito estímulo de ICMS ($R\$ 0,84 = R\$ 10,83 \times 7,74\%$).

Conseqüentemente, cada R\$ 100,00 artificialmente aumentados no valor de venda dos “concentrados” propiciam um “ganho” indireto de R\$ 2,07 para a RECOFARMA. A receita de R\$ 100,00 gera um ICMS efetivo de R\$ 1,17 e despesas adicionais de R\$ 0,84; porém, permite diminuir os tributos federais incidentes sobre o lucro em R\$ 4,08. Daí vem o “ganho” tributário: $R\$ 2,07 = R\$ 4,08 - R\$ 1,17 - R\$ 0,84$.

Tomando novamente o valor total de R\$ 8,040 bilhões para as contribuições financeiras aos programas de marketing dos fabricantes licenciados, pode-se estimar que o “ganho” fiscal indireto obtido pela RECOFARMA entre 2014 e 2018, apenas com esse expediente, foi da ordem de R\$ 166 milhões ($= 2,07\% \times R\$ 8,040$ bilhões).

Em suma, diferentemente do que argumenta a impugnante, o esquema fraudulento em questão cumpre um dos requisitos essenciais para se caracterizar determinado procedimento como planejamento tributário abusivo, pois estão mais que demonstradas as vantagens tributárias ilícitas que ele pode propiciar.

Consequentemente, cumpre rejeitar todas as arguições da impugnante discutidas nesta subseção.

8

CONCLUSÃO DO MÉRITO

Diante do exposto, agiu corretamente a Autoridade Fiscal ao reclassificar como **“receitas das demais atividades”**, o pagamento de royalties havidos pela exploração de marcas comerciais, bem como as receitas contabilizadas e posteriormente restituídas aos fabricantes a título de contribuição financeira para programas de marketing.

Mais uma vez, deve-se ressaltar que não se trata de glosar despesa ou atribuir receita adicional, mas apenas realocar parte desta receita, provocando consequências tributárias ao reenquadrar parte: **“receita líquida da atividade com redução de 75%”** como **“receita líquida das demais atividades”**

Portanto, voto por negar provimento ao recurso quanto a matéria.

REFLEXO - PIS/PASEP E COFINS SOBRE ROYALTIES

Tendo em vista que os elementos de prova são os mesmos e reunidos no mesmo processo administrativo, a Autoridade Fiscal lavrou auto de infração para exigência de PIS e COFINS sobre os Royalties.

Como os Royalties não configurarem receitas decorrentes de venda de produção própria da recorrente, a autoridade fiscal afastou a aplicação das alíquotas diferenciadas do PIS e 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, conforme quadro abaixo, apresentado na folha 120 do TVF:

		Atividade incentivada?	Alíquota do PIS/Pasep	Alíquota da COFINS
ANTES DA FISCALIZAÇÃO	Receita da venda dos “concentrados”	SIM	0%	0%
	X			
DEPOIS DA FISCALIZAÇÃO	Receita da venda dos kits para fabricação de refrigerantes	SIM, em tese*	0,65% ¹²⁶	3% ¹²⁶
	Receita da RECOFARMA posteriormente restituída/creditada aos fabricantes a título de “incentivo de vendas”	NÃO		
	Receita de <i>royalties</i> pelo licenciamento das marcas	NÃO	1,65%	7,6%

* A receita da venda dos kits para fabricação de refrigerantes pode ser considerada atividade incentivada desde que o direito à redução do IRPJ seja reconhecido pela autoridade competente (art. 3º do Decreto nº 4.212/2002).

A Recorrente apresenta 02 (dois) questionamentos subsidiários relativos ao PIS e COFINS na peça recursiva (**tópicos 4.7.8 e 4.7.9**), contudo não houve diálogo dos argumentos em relação ao Acórdão recorrido, e por concordar com os fundamentos do colegiado de primeira instância, adoto como razões de decidir, transcrevendo abaixo o trecho do voto do Acórdão recorrido no ponto:

Postulação de que seja permitida a dedução de créditos na apuração de Cofins e PIS sobre os royalties

Ao efetuar o lançamento de ofício da contribuição para o PIS e da Cofins sobre os rendimentos arbitrados de royalties, apuradas no regime não-cumulativo, a fiscalização não deduziu nenhum crédito em favor do sujeito passivo. A justificativa dada no termo de verificação fiscal é a falta de previsão legal, uma vez que o desconto de créditos na apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS estaria constricto às hipóteses previstas em lei e, quanto ao caso da Recofarma, só poderia ocorrer o creditamento do valor de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ao passo que os royalties teriam natureza jurídica própria, definida no art. 22 da Lei nº 4.506/1964, e não caracterizam receita de prestação de serviços ou de venda de bens ou produtos.

A impugnante, por sua vez, objeta que a lógica da autoridade tributária não condiz com a sistemática de apuração das contribuições, pois, se assim fosse, a base de cálculo ou, ao menos, a parcela submetida ao regime não cumulativo seria apenas aquela referente ao faturamento, e não o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, conforme disposto no art. 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Acrescenta que não são só as receitas da venda de bens ou serviços que, na sistemática não-cumulativa, sofrem o desconto dos créditos, e sim a totalidade das receitas sujeitas à contribuição, inclusive a de royalties, visto que a redação do art. 3º é clara sobre o método de cálculo do valor a ser pago: após a aplicação das alíquotas previstas no art. 2º sobre as receitas tributáveis, devem-se descontar os créditos relativos às despesas mencionadas em seus incisos (base contra imposto). Daí conclui que não há nenhuma determinação que limite o crédito às receitas da produção de bens ou prestação de serviços.

Todavia, o argumento da impugnante é equivocado e não se sustenta.

O equívoco decorre de ter compreendido erroneamente a fundamentação dada pelo fisco para não reconhecer direito de crédito. O fisco não argumenta que o creditamento pode ocorrer somente em relação a receitas decorrentes da venda de bens ou serviços, mas sim que as hipóteses de aproveitamento de crédito são apenas aquelas previstas em lei e que, no caso da autuada, entre as diversas hipóteses previstas, a única na qual, em tese, ela poderia se enquadrar de forma mais aproximada é aquela constante do inciso II do artigo 3º de ambas as Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. De acordo com essa norma, poderão gerar créditos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No entanto, raciocina a fiscalização, nem mesmo essa hipótese se aplica à autuada, pois os recebimentos de royalties têm natureza jurídica própria, definida no artigo 22 da Lei nº 4.506, de 1.964 e não se classificam como receita de prestação de serviços ou de venda de bens ou produtos.

O entendimento da fiscalização está firmemente amparado na legislação.

O § 7º do art. 3º nas duas leis citadas (a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 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. Isso não significa, porém, que basta haver tributação das receitas sob o regime não cumulativo para se permitir o aproveitamento indiscriminado de créditos. O mesmo artigo 3º de ambas as leis contém uma enumeração taxativa dos gêneros de gastos que podem ser tratados como créditos. Logo, somente podem gerar créditos:

- bens adquiridos para revenda;
- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; - energia

elétrica e energia térmica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

- aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

- valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;

- máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

- edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

- bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

- armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

- vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;

- bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Em suma, não basta que a receita ou faturamento seja tributado. O dispêndio tem de se enquadrar em algum dos itens enumerados exaustivamente na lei para que sua dedução como crédito seja legítima.

A impugnante não aponta que custos ou despesas pretende que sejam tratados como créditos descontáveis, não os identifica nem quantifica, não prova que no custo deles de fato teria incorrido a autuada, nem demonstra sua contabilização. Tampouco estabelece a relação das receitas de royalties, determinadas por meio de arbitramento fiscal, com as despesas que alegadamente lhe gerariam créditos. Em consequência, também por mais essa razão inviabiliza por completo sua pretensão de que seja reconhecido o direito de crédito alegado.

A propósito, despesas de propaganda e publicidade (cujo valor serviu de parâmetro para o fisco arbitrar o montante dos royalties auferidos pela autuada) 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. Esse é o entendimento expresso, de forma implícita, na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016. Por isso, não poderiam gerar créditos para a autuada.

Confirma-se, portanto, a conclusão a que chegou o fisco de que não há amparo legal para a postulação da impugnante. Daí se segue também que cumpre rejeitar todas as arguições da impugnante discutidas nesta subseção.

Postulação de que sejam descontados os valores já recolhidos a título de PIS e Cofins

A impugnante argumenta que o método utilizado no auto de infração para arbitramento da base de cálculo de PIS/COFINS baseou-se no desmembramento entre o preço do concentrado e os royalties, mas nem todos os produtos fabricados pela Recofarma se submeteram à aplicação da alíquota zero, alguns deles sendo tributados pela própria empresa à alíquota de 3% (COFINS) e de 0,65% (PIS/PASEP) (doc. nº 09 – comprovantes de pagamento PIS/Cofins).

Quanto a esses concentrados já tributados, prossegue a impugnante, a exação à alíquota total de 9,25% sobre os supostos royalties arbitrados, sem desconto da parcela já paga a título de PIS/COFINS à alíquota total de 3,65%, gera bis in idem, pois a tributação pelo critério da Recofarma abarcou todo o valor cobrado pelo produto e não apenas o valor arbitrado na fiscalização. A impugnante conclui que é evidente, nesses casos, a sobreposição do lançamento de ofício sobre parte já tributada pela autuada e daí postula, ao menos, que seja descontado do valor lançado de ofício o montante já pago à alíquota de 3,65% sobre a parcela reputada como royalties.

Contudo, a postulação da impugnante é improcedente.

Ocorre que a sobreposição ou bis in idem alegada pela impugnante e que justificaria, no seu entender, a dedução dos montantes de Cofins e contribuição para o PIS já recolhidos, não ocorreu no lançamento de ofício ora em discussão, em virtude de, conforme esclarecido no termo de verificação fiscal, ter a autoridade fiscal efetuado dois lançamentos separados.

Um deles, que é o que consta do presente processo, diz respeito apenas às contribuições incidentes sobre os valores arbitrados de royalties. O outro lançamento de ofício, que consta no processo administrativo fiscal nº 10980.724516/2020-62, trata do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita auferida pela fiscalizada com a venda de kits de componentes.

Ora, visto que aquele processo trata do lançamento do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita auferida com a venda de kits de componentes e que os recolhimentos alegados pela impugnante dizem respeito a esse tipo de operação, e não à de receitas com royalties, eventuais litígios acerca das quitações das obrigações tributárias respectivas que sejam anteriores à ação fiscal devem ser conduzidas naquele processo.

Mais importante ainda é que, conforme atesta um excerto do termo de verificação fiscal constante do processo nº 10980.724516/2020-62, no qual a

autoridade fiscal dá os fundamentos e expõe a base de cálculo do lançamento efetuado, houve a exclusão dos valores correspondentes aos royalties na apuração das contribuições exigidas naquele processo.

Ainda mais relevante é que tanto a base de cálculo das exigências fiscais daquele processo, como os deste somente abrangeram as vendas efetuadas pela autuada que foram sujeitas à alíquota zero, isto é, não sofreram a incidência antecipada de nenhuma contribuição, seja PIS, seja Cofins. Confira-se:

7.2 Base de cálculo.

Para determinação da base de cálculo, inicialmente a fiscalização coletou as informações fornecidas por meio das EFD-Contribuições transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Em todos períodos de apuração abrangidos neste procedimento fiscal, o regime de apuração do PIS/Pasep e da COFINS foi descrito pela fiscalizada como “*monetária exclusivamente no regime não-cumulativo*”.

No item 1.5 do TIF nº 1 (fl. 147) foram relacionadas algumas vendas de “concentrados” destinadas ao mercado interno que deixaram de ser informadas nas EFD-Contribuições como tributáveis à alíquota zero (em regra, era assim que a RECOFARMA vinha enquadrando tais operações). Na resposta apresentada em 24/10/2019 (fl. 153), a fiscalizada informou ter retificado as EFD-Contribuições envolvidas (setembro e outubro/2018).

Feitas as retificações, dos registros M400/M410 e M800/M810 das EFD-Contribuições¹⁸ obtve-se, mês a mês, os valores das operações com indicação de tributação à alíquota zero. Os arquivos digitais das EFD-Contribuições (formato TXT) estão juntados ao processo na forma de arquivo não paginável (termo de anexação à fl. 105).

Também do ambiente SPED, a fiscalização obtve as Notas Fiscais eletrônicas (NFe) emitidas pela fiscalizada no mesmo período. Foram selecionadas as NFe de venda de bens de produção própria no mercado interno a partir das quais deveriam, em tese, ser obtidos os mesmos totais de receita bruta das operações tributáveis à alíquota zero (sic) escriturados nas EFD-Contribuições.

Passo seguinte, foi feita uma conciliação entre as duas bases de dados (EFD-Contribuições e NFe), a fim de identificar todas operações que a RECOFARMA submeteu à alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS com o fundamento (equivocado) de que seriam produtos classificados no Ex 01 do código 2106.90.10 da TIPI. Nova incongruência foi identificada, dessa feita porque a fiscalizada indevidamente incluiu nesse grupo da EFD-Contribuições algumas operações de exportação (CFOs 7101 e 7102), que têm tratamento distinto (não incidência).

Esses dados estão compilados no arquivo eletrônico “aliquota zero 2017 e 2018.xls” (termo de anexação à fl. 106), do qual constam duas planilhas: (i) “operações tributadas”, apenas com as vendas de “concentrados” no mercado interno; e (ii) “operações excluídas de ofício”, com as exportações que a fiscalizada indevidamente incluiu dentre as tributáveis à alíquota zero das contribuições. Na Tabela 6 a seguir faz-se um resumo do que foi apurado.

Tabela 6 – Dados das EFD-Contribuições e determinação das operações indevidamente tributadas à alíquota zero (em R\$)

Período de apuração	Tipo de EFD-Contribuições. Data e hora da transmissão.	Valor da receita sujeita à alíquota zero informada nas EFD-Contribuições [A]	Valor das operações excluídas de ofício ¹⁹ [B]	Valor das operações tributadas de ofício ²⁰ [C] = [A] – [B]
01/2017	Original 09/03/2017 - 15:26:31	320.144.552,43	0,00	320.144.552,43
02/2017	Original 06/04/2017 - 13:51:52	330.491.361,29	0,00	330.491.361,29
03/2017	Original 09/05/2017 - 14:48:35	435.163.674,96	0,00	435.163.674,96
04/2017	Original 06/06/2017 - 15:00:26	349.073.486,83	0,00	349.073.486,83
05/2017	Original 06/07/2017 - 09:17:15	347.576.999,28	0,00	347.576.999,28
06/2017	Original 10/08/2017 - 17:27:00	381.087.682,09	0,00	381.087.682,09
07/2017	Retificação 16/01/2018 - 16:40:30	302.610.603,83	0,00	302.610.603,83
08/2017	Retificação 16/01/2018 - 16:40:39	431.424.137,07	0,00	431.424.137,07
09/2017	Original 13/11/2017 - 11:24:30	429.027.244,89	0,00	429.027.244,89
10/2017	Original 11/12/2017 - 16:31:31	436.471.640,18	0,00	436.471.640,18
11/2017	Original 09/01/2018 - 12:41:05	529.404.511,68	0,00	529.404.511,68
12/2017	Original 15/02/2018 - 10:57:14	416.452.790,02	0,00	416.452.790,02
01/2018	Retificação 30/01/2018 - 16:32:56	404.937.274,80	0,00	404.937.274,80
02/2018	Retificação 30/01/2018 - 16:33:38	372.355.787,15	0,00	372.355.787,15
03/2018	Retificação 30/01/2018 - 16:34:06	394.398.498,43	0,00	394.398.498,43
04/2018	Retificação 30/01/2018 - 16:34:33	292.051.387,21	21.083,47	292.020.303,80
05/2018	Retificação 30/01/2018 - 16:36:32	403.973.363,35	0,00	403.973.363,35
06/2018	Retificação 30/01/2018 - 16:37:03	363.214.724,37	43.774,80	363.170.949,57
07/2018	Retificação 30/01/2018 - 16:37:41	626.343.689,13	0,00	626.343.689,13
08/2018	Retificação 30/01/2018 - 16:28:09	776.956.743,79	3.590.080,62	773.366.663,17
09/2018	Retificação 24/10/2018 - 13:34:34	68.629.723,18	0,00	68.629.723,18
10/2018	Retificação 24/10/2018 - 13:37:21	232.601.679,27	0,00	232.601.679,27
11/2018	Retificação 30/01/2019 - 16:39:36	350.932.288,67	7.816.456,26	343.115.832,09
12/2018	Original 12/02/2019 - 16:57:38	371.868.963,89	3.432.715,70	368.436.247,19
TOTAL		9.677.394.737,07	14.914.111,17	9.662.399.625,90

Como já explicado no tópico 4 deste Termo de Verificação, as diferentes espécies de receitas auferidas pela RECOFARMA estão sendo apartadas para fins de lançamento do PIS/Pasep e da COFINS sobre elas incidentes. Importante frisar que não se está atribuindo qualquer receita adicional à RECOFARMA, mas apenas realocando as diferentes parcelas para fins de incidência das contribuições.

Dessa forma, para definição da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre as vendas dos kits de componentes, devem ser deduzidas as receitas de *royalties* submetidas à incidência das alíquotas básicas do regime não-cumulativo (1,65% e 7,6%)⁴¹. Os cálculos são apresentados na Tabela 7 a seguir.

Tendo em vista o critério de arbitramento dos *royalties* ter conduzido a diferenças negativas em dezembro/2017 e setembro/2018, essas foram compensadas para fins de determinação da base de cálculo dos períodos de apuração subsequentes à luz do disposto no art. 22, § 2º, do Decreto nº 4.524/2002 (Regulamento do PIS/Pasep e da COFINS). De se destacar que esse mesmo fato ocorreu em dezembro/2016 (objeto de verificação no processo nº 10980.724074/2018-30), quando se apurou uma diferença negativa de R\$ 19.609.298,38, a qual está sendo compensada em janeiro/2017.

Tabela 7 – Apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a venda dos componentes dos kits (em R\$)

Período de apuração	Valor das operações tributadas de ofício (pela Tabela 6)	Receitas de <i>royalties</i> submetidas à incidência das alíquotas básicas do regime não-cumulativo	Diferença [B] = [C] - [D]	Base de cálculo das contribuições incidentes sobre a venda dos componentes
	[C]	[D]	[B] = [C] - [D]	
01/2017	320.144.532,43	0,00	320.144.532,43	386.533.324,85 + 320.144.532,43 = 706.677.857,28
02/2017	330.491.261,29	0,00	330.491.261,29	398.491.261,29
03/2017	425.163.474,96	0,00	425.163.474,96	485.363.474,96
04/2017	349.073.486,53	0,00	349.073.486,53	349.073.486,53
05/2017	347.376.909,35	33.269.511,51	314.107.397,84	344.316.897,27
06/2017	381.087.682,09	31.435.216,87	349.652.465,22	329.632.465,22
07/2017	382.610.683,83	31.643.482,34	350.967.201,49	350.967.201,49
08/2017	431.424.137,07	72.611.076,90	358.813.060,17	358.813.060,17
09/2017	429.027.244,89	33.513.269,40	395.513.975,49	395.513.975,49
10/2017	436.471.440,18	82.015.445,15	354.455.995,03	354.455.995,03
11/2017	329.404.311,64	75.435.218,04	253.969.093,60	253.969.093,60
12/2017	416.432.780,62	499.693.153,04	- 78.260.372,42	—
01/2018	484.937.274,80	31.526.647,36	453.410.627,44	296.170.334,22
02/2018	372.355.781,13	49.176.287,42	323.179.493,71	323.179.493,71
03/2018	294.266.490,43	3.744.218,27	290.522.272,16	290.522.272,16
04/2018	392.330.383,80	97.352.449,53	294.977.934,27	294.977.934,27
05/2018	483.873.363,33	44.896.793,36	438.976.569,97	339.878.567,79

Período de apuração	Valor das operações tributadas de ofício (pela Tabela 6)	Receitas de <i>royalties</i> submetidas à incidência das alíquotas básicas do regime não-cumulativo	Diferença [B] = [C] - [D]	Base de cálculo das contribuições incidentes sobre a venda dos componentes
	[C]	[D]	[B] = [C] - [D]	
06/2018	363.179.949,07	38.327.532,63	324.852.416,44	324.852.416,44
07/2018	528.243.689,13	45.739.872,94	482.503.816,19	482.503.816,19
08/2018	773.366.863,27	27.389.563,68	745.977.299,59	745.977.299,59
09/2018	68.638.723,15	97.102.733,02	- 28.464.009,87	—
10/2018	322.651.679,27	71.330.942,51	251.320.736,76	251.320.736,76
11/2018	343.115.832,09	111.212.808,62	231.903.023,47	231.903.023,47
12/2018	368.436.347,19	368.003.894,23	432.452,94	432.452,94

Conforme demonstram os excertos e tabelas acima, extraídos do processo nº 10980.724516/2020-62, no qual consta o lançamento de ofício de PIS e de Cofins, lavrados na mesma ação fiscal de que resultaram as exigências fiscais em discussão neste processo, a fiscalização somente levou em consideração, para efeito de determinar a base de cálculo referente aos royalties, as receitas que haviam sido submetidas pela Recofarma à alíquota zero. Isso fica evidente pelo fato de que, na tabela 6, reproduzida acima, somente foram computadas as vendas submetidas à alíquota zero, e para chegar aos valores tributados por PIS e Cofins naquele processo, a fiscalização subtraiu dos montantes apurados na tabela 6, as receitas de royalties. Portanto, tanto a base de cálculo das exigências fiscais daquele processo, como das exigências fiscais do presente processo, não abrange as operações que já haviam sido tributadas pela autuada à alíquota superior a zero. Daí se segue também que os valores já recolhidos pela autuada incidem sobre operações em que eles eram devidos integralmente e não podem ser novamente deduzidos na determinação do crédito tributário ora em litígio.

Ante o exposto nego provimento à matéria.

DA PERDA DO BENEFÍCIO FISCAL PELO NÃO RECONHECIMENTO PELA RFB

Entre as irregularidades apontadas pela fiscalização para redução indevida de IRPJ (item 7 do TVF – fls. 126/147), a fiscalização apontou que não houve reconhecimento por parte da autoridade competente para usufruir do benefício.

O benefício para o qual a Recorrente pleiteava redução do IRPJ está baseado no artigo 3º do Decreto nº 4.212/2002:

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.

Restando claro para fiscalização que se trata de uma “**determinação inequívoca**”, que o reconhecimento do benefício depende de deferimento de um pedido formal a ser formulado e apreciado pela unidade da Secretaria da Receita Federal da circunscrição da pessoa jurídica beneficiária.

A Recorrente usufruía do benefício desde 2007, com reconhecimento através do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 51/2007 (fl. 1.596), com validade de 10 anos, ou seja, até o ano calendário de 2016.

A Recorrente obteve o necessário (requisito previsto no art. 3º acima) Laudo Constitutivo nº 030/2016 e requereu via processo administrativo, o reconhecimento do benefício que já usufruía, contudo dessa vez o pedido **não foi reconhecido** pela DRF Manaus, formalizado pelo Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 0023/2019.

Ao ser cientificada, a Recorrente ingressou com “pedido de reconsideração cumulado com manifestação de inconformidade”, sendo mais uma vez negado formalizado através do Despacho Decisório SEORT/DRF/MNS nº 175/2019.

A época dos fatos, não resta dúvidas da correta conclusão da fiscalização:

Por todo o exposto, o não reconhecimento do pedido pela autoridade competente implica a perda da totalidade do benefício usufruído pela fiscalizada com base no Laudo Constitutivo nº 030/2016, devendo esta infração ser considerada autônoma e subsidiariamente (ou seja, na eventualidade da improcedência) às irregularidades abordadas nos tópicos 7.1 e 7.2 deste Termo de Verificação

Ocorre que, posteriormente, o direito ao benefício fiscal foi reconhecido pela RFB através do ADE SRRF02 nº 23/22

Apesar disso, tanto o TVF, como a decisão de primeira instância já alertavam que a irregularidade apontada **seria autônoma e subsidiária** em relação as outras irregularidades já discutidas nesse voto.

Ou seja, esta irregularidade poderia ser tratada de forma independente sem que haja conflito entre as demais infrações, pois apesar de tratar do mesmo crédito tributário, a conclusão foi pela correta reclassificação das receitas por parte da fiscalização, sendo que, mesmo que a Recorrente tenha o seu direito reconhecido pela RFB, não há influencia no resultado.

Esse aspecto foi abordado pelo julgador de primeira instância:

Antes de prosseguir com a apreciação das arguições da impugnante, porém, cumpre ressaltar que a razão apontada pelo fisco como motivo para a perda total do direito ao benefício fiscal de redução do IRPJ ora em discussão **não dá ensejo a uma exigência fiscal nova**, mas se trata apenas de uma fundamentação complementar à mesma exigência discutida na subseção precedente deste voto, em que se imputa à autuada a perda do mesmo benefício fiscal em decorrência de se entender que ela incidiu na prática de atos que configuram crimes contra a ordem tributária. Essas duas motivações, portanto se sobrepõem e não conflitam entre si. Ao mesmo tempo, são independentes, pois, embora digam respeito ao mesmo crédito tributário, na hipótese de se entender que qualquer uma delas não se sustenta, a subsistência da outra é o bastante para manter integralmente as exigências fiscais respectivas

Dessa forma, tendo a Recorrente obtido o regular direito ao benefício fiscal através de reconhecimento por parte da RFB, este fato não altera o resultado por essa uma infração autônoma em relação as demais infrações apontadas no auto de infração.

DAS MULTAS

A fiscalização **qualificou** a multa de ofício nos termos do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista a identificação de condutas descritas nos arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 (fraude e conluio) que ensejam a qualificação, promoveu o **agravamento**, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, diante da recusa do sujeito passivo em atender no prazo marcado, intimação para prestar esclarecimentos.

Além disso, aplicou multa de 50%, exigida isoladamente pelo não recolhimento das estimativas mensais, com base no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

DO AGRAVAMENTO

O motivo do agravamento da multa foi o fato de que em função da identificação da inclusão dos royalties no preço de venda dos concentrados, a fiscalização necessitava valorar os royalties a fim de obter a base de cálculo para exigência.

Como a fiscalização teve acesso à informação de que nos Estados Unidos, a THE COCA-COLA COMPANY tem reconhecido espontaneamente receitas de royalties oriundas do Brasil, as quais têm sido pagas pela COCA-COLA INDÚSTRIAS, contudo a própria COCA-COLA INDÚSTRIAS informa à RFB que não realizou nenhum pagamento a título de royalties à matriz americana.

Essa divergência foi motivo de questionamento via Termo de Intimação encaminhado à Recorrente e a COCA-COLA INDÚSTRIAS, tendo ambas respondido de forma semelhante reafirmando que não houve pagamento de royalties, bem como não fornecendo outros esclarecimentos.

Essa situação considerada pela fiscalização como passível de agravamento em 50% da multa imposta quanto às seguintes infrações de inclusão indevida das receitas de royalties entre as receitas de natureza de atividades incentivadas e para a infração de falta de recolhimento do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre os royalties.

A Recorrente alega em resumo que a penalidade deve ser aplicada a COCA-COLA INDÚSTRIAS, pois os atos punidos com o agravamento da multa não foi praticada por ela.

Aduz que os direitos de distribuição outorgados aos engarrafadores pela THE COCA-COLA COMPANY não são concedidos à Recorrente, de modo que quaisquer eventuais royalties pagos pela Recorrente decorreriam de outros direitos.

E completa afirmando que não possui detalhes do acordo firmado entre a THE COCA-COLA COMPANY e o fisco norte americano, não podendo dessa forma responder aos pedidos formulados no Termo de Intimação.

Nesse ponto, entendo que as alegações da Recorrente são procedentes.

A falta de informação referente a divergência apontada pela fiscalização, em que pese, documentalmente demonstradas, meu ver, não configura suporte fático suficiente para a aplicação do agravamento da multa, que tem justamente o sentido de evitar as condutas injustificadas de embaraço ou protelação dos procedimentos fiscais.

Poderia até se alegar uma certa falta de dever de colaboração por parte do contribuinte, prejudicando de alguma forma o interesse jurídico da coletividade, contudo mantenho meu entendimento.

Ao longo de todo procedimento, a Recorrente negou a existência de royalties incluídos nos preços de venda dos concentrados, não seria no final que haveria uma confissão ao entregar à fiscalização o valor dos royalties.

Além do mais, o não atendimento da intimação fiscal neste específico ponto, de forma alguma inviabilizou ou dificultou o trabalho fiscal, pois foi adotado o procedimento de ARBITRAMENTO, de forma que vejo como incabível a imposição do respectivo agravamento

Diante do exposto, voto por afastar o agravamento da multa de ofício.

DA QUALIFICAÇÃO

Para a fiscalização toda a engenharia engendrada pela Recorrente tinha por objetivo se locupletar de incentivos fiscais especificamente destinados à região amazônica, de

modo que toda a receita auferida no Brasil pela THE COCA-COLA COMPANY (TCCC), através de suas subsidiárias locais, fosse reconhecida na Recorrente.

As informações dos registros L300 e Y620 da ECF da COCA-COLA INDÚSTRIAS LTDA, demonstraram as receitas de equivalência patrimonial que a Recorrente propiciou ao longo dos anos sob procedimento fiscal indicam que a conclusão da fiscalização tinha fortes fundamentos.

Ao longo do procedimento a fiscalização ficou demonstrado o artifício empregado pela Recorrente em **dissimular os royalties** mediante sobrevalorização do preço dos “concentrados”, visando ampliar seus benefícios fiscais, e sendo os royalties, um tipo de rendimentos fora do escopo do incentivo fiscal.

Além disso, esse mesmo artifício resultou na indevida aplicação da alíquota zero do PIS e COFINS, ao passo que receitas de royalties deveriam ser tributadas às alíquotas de 1,65% e 7,6%.

Diante desses fatos foi imposta a **multa qualificada** prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, porque, para fiscalização, houve dolo no cometimento das infrações acima descritas.

A Recorrente alega propósito comercial e a substância econômica de todas as operações, notadamente com a aplicação do método de preço de incidência, bem como nos incentivos de marketing, que proporcionavam convergência de interesses entre o distribuidor local e as estratégias maiores do grupo Coca Cola.

Em relação a denúncia do ex-empregado, mantém a alegação de que foi motivada por “sentimento de vingança”.

Entendo que não merecem prosperar as alegações da Recorrente, sendo que mais uma vez não houve evolução com diálogo entre o Recurso Voluntário, sendo que adoto como minhas razões de decidir nesse ponto, transcrevendo o voto de primeira instância no ponto:

Contestação da qualificação da multa

Foi imposta a multa qualificada prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, porque entendeu a fiscalização que **houve dolo** no cometimento das infrações que resultaram na exigência de parcela do crédito tributário lançado. Essa parcela abrange as exigências decorrentes da requalificação da receita da autuada que deixou de considerar como receita incentivada os montantes equivalentes às receitas com royalties e aos montantes cobrados dos fabricantes licenciados e subsequentemente a eles ressarcidos a título de contribuição para programas de marketing ou de incentivos para vendas.

A impugnante, por sua vez, objeta que a qualificação é descabida, pois já se explicou à exaustão a **inexistência de fraude, haja vista o claro propósito comercial e a substância econômica** de todas as operações e práticas da autuada. Argumenta que 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; que o preço de incidência e os incentivos de marketing são necessários, respectivamente, para 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. Afirmar que o valor do débito exigido não é fundamento de qualificação da multa, pois pode haver infrações seriíssimas de pequeno valor e exigências vultosas, como a presente, em que tudo o que há é disputa sobre a qualificação de fatos incontroversos e sobre a correta interpretação da lei. Alega também que 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, e que tendo sido tais fatos informados pela Recofarma naquela oportunidade, não faz sentido a alegação de fraude ou conluio, o que implicaria sigilo. A impugnante pondera, por fim, que a autuada sempre foi transparente com respeito à importância das despesas de publicidade, bem como os seus efeitos sobre a composição dos preços praticados.

Todavia, a argumentação da autuada é infundada.

Diferentemente do que alega, não se acha demonstrado o propósito negocial e a substância econômica das práticas da autuada que foram consideradas irregulares pela fiscalização, uma vez que as teses defendidas pela defesa são todas refutadas nas subseções precedentes deste voto.

Recorde-se que a fiscalização não questiona o preço em si cobrado da autuada de seus clientes como contrapartida pelos bens, mercadorias e serviços fornecidos a eles por ela. Não houve imputação de omissão de receita, glosa de despesa nem apuração de lucro real maior do que o já declarado pelo contribuinte. O que a fiscalização comprova é que naquele preço, contabilizado e submetido à tributação pela autuada como se monoliticamente decorresse unicamente da venda de produtos industrializados aos quais se concede tratamento tributário favorecido, em verdade se dissimularam parcelas que decorrem de atividades às quais a lei não concede tal benefício fiscal.

A precificação pelo método do preço de incidência não torna necessário que a autuada não reconheça que parte de sua receita decorra da atividade de licenciamento do direito de uso das marcas, processos de fabricação patenteados e outros direitos pertencente ao grupo Coca-cola. Esse método, que leva em conta, conforme a própria impugnante o explica, o preço obtido pelos fabricantes pelos produtos finais em períodos anteriores, apenas fixa o parâmetro para determinar a remuneração global da autuada, mas não define a natureza dos elementos que a compõe. A dissimulação dos royalties, assim como o tratamento como receita incentivada dos valores devolvidos a título de incentivo de vendas ou contribuição para programas de marketing, **são iniciativas deliberadas para**

extrair o máximo, ilicitamente, fraudulentamente, de benefícios tributários decorrentes de o grupo Coca-cola ter uma de suas integrantes estabelecida na Zona Franca de Manaus. Não à toa, conforme demonstrado pela fiscalização, os custos de produção dos insumos e produtos intermediários vendidos pela autuada são em média cerca de cinco vezes o custo total com publicidade e propaganda, o que é incompatível com uma empresa que pretende ser vista como exclusivamente dedicada à atividade de industrialização. Também expõe a incompatibilidade com tais gastos o fato de que os produtos da autuada não são objeto de propaganda, conforme por ela mesma informado, e que sua clientela é cativa, visto que os fabricantes licenciados são obrigados a adquirir seus produtos sob pena de sofrerem rescisão do contrato de fabricação com a Coca-cola. Logo, somente se justifica a grandeza dos gastos com propaganda e publicidade da autuada se se pressupor que se destinam a promover a sua outra atividade, que é a exploração do direito de uso das marcas e intangíveis da Coca-cola.

Em verdade, o esquema se evidencia pelo fato de que, nos contratos de fabricação, firmados entre a matriz da Coca-cola e os fabricantes, se reconhecer explicitamente que não haverá cobrança nominal pela cessão do direito de uso de marcas e outros intangíveis da Coca-cola, ao passo que, paralelamente, impõe-se aos licenciados a obrigação de adquirir insumos e produtos intermediários de um fornecedor indicado pelo grupo. Ora, como se sabe, as marcas da Coca-cola figuram entre os ativos intangíveis mais valiosos de entre todas as grandes empresas globais. É inconcebível que pudesse renunciar a ser remunerada pela cessão do seu direito de uso. Tanto é assim que, conforme demonstrado nos autos, não só o fisco brasileiro, mas também o de vários outros países têm questionado o grupo por não reconhecer ou reconhecer insuficientemente que tenha receitas de royalties.

Da mesma forma, tanto nesse contrato, como no outro firmado pela Recofarma com os mesmos fabricantes licenciados, institui-se a prática de restituir uma parcela do valor do preço cobrado a título de contribuição para programas de marketing ou para incentivos de vendas. Contudo, os próprios termos dos contratos são contraditórios com os propósitos enunciados, visto que o valor das contribuições não guarda relação direta e necessária com o aumento progressivo das vendas, mas dependem apenas do atingimento de um valor mínimo e seu valor final é fixado linearmente, além do que não se observa, por parte da autuada, nenhum esforço para exigir dos fabricantes beneficiados que comprovem a destinação dada aos recursos a eles transferidos, apesar de seu montante corresponder a cerca de um terço do faturamento global da autuada. **Esse percentual de devolução do faturamento fala por si, já que igualmente não se compreende como é possível que uma empresa abra mão de um terço de seu faturamento em favor de seus clientes,** a pretexto de conduzir programas de incentivo. Note-se que a fiscalização demonstra que, no caso de uma importante licenciada da Coca-cola nos Estados Unidos incentivo análogo tem uma dimensão ínfima quando comparado ao dos seus congêneres brasileiros.

Diferentemente do quer fazer crer a impugnante, o fisco não aponta a magnitude absoluta em si dos benefícios fiscais auferidos pela autuada como indício ou prova de que há planejamento tributário abusivo, mas sim faz comparações para determinar o peso percentual ou importância relativa de cada componente ou critério de comparação. **Assim é que demonstra que o preço parâmetro em operações internacionais com pessoas ligadas chega a ser dezessete vezes inferior ao preço fixado para o mesmo produto no mercado interno.** No caso de determinados produtos, como o kit denominado “concentrado para Matte Leão Natural 9600”, seu o valor de comercialização equivaleu a 52 vezes o seu custo de produção. O preço médio praticado no mercado interno é 117% superior em média ao preço de exportação dos mesmos produtos. Considerando todo o conjunto de produtos, o custo de produção dos “concentrados” fornecidos pela Recofarma representou apenas 9,19% (ou até menos) do que foi contabilizado como respectiva receita de venda. **Enquanto os custos de produção dos produtos industrializados pela autuada correspondem a 7,4% de sua receita, as despesas com propaganda e publicidade atingem 35%.** Outro dado significativo já mencionado nos parágrafos precedentes é a devolução aos fabricantes licenciados de cerca de um terço do faturamento a título de incentivo de vendas. Portanto, não são números absolutos que fundamentam a imposição de multa qualificada, mas números relativos, que permanecem significativos qualquer que seja a magnitude absoluta das cifras com que são calculados.

Tampouco procede a alegação de que a autuada procedeu com absoluta transparência. Em verdade, conforme salientado no termo de verificação fiscal, ela 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 pelos benefícios fiscais. Todavia, a Recofarma 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.

A impugnante igualmente se equivoca ao alegar que se teria encerrado sem imputação de irregularidades fiscalização realizada quanto ao ano-calendário de 2013 sobre os fatos denunciados por um ex-funcionário de um dos fabricantes licenciados da Coca-cola. Em verdade, conforme já demonstrado anteriormente neste voto, o que se encerrou naquela ocasião foi apenas uma diligência fiscal destinada a coleta de dados. Posteriormente, um procedimento mais abrangente de fiscalização resultou em autuação na qual se faz exigências fiscais quanto aos anos-calendários de 2012 e 2013, decorrentes das mesmas irregularidades discutidas no presente processo (as exigências constam do processo administrativo fiscal nº 1098.725685/2017-14).

Ainda no concernente às denúncias do senhor Altermann, o ex-funcionário de fabricante licenciado da Coca-cola, tampouco tem razão a defesa. A motivação da

denúncia, ainda que seja vingança, não torna necessariamente inválida a denúncia nem inverídicos os fatos denunciados. Esses, para efeito de determinar a sua força de convencimento, devem ser confrontados pela autoridade julgadora com os documentos que os acompanharem e com outros elementos de prova que se acham nos autos. Não é desqualificando o acusador que se refutam suas acusações, mas comprovando que essas são falsas ou inverídicas.

De qualquer forma, no âmbito da Receita Federal a fiscalização não se baseou na mera notícia de fato que deu ensejo ao procedimento investigativo da Polícia Federal. A representação fiscal foi apenas o estopim de uma investigação conduzida inteiramente pelas autoridades fiscais, que tomaram o depoimento do senhor Altermann e ainda reuniram provas com o intuito de colaborar suas alegações.

Além do mais, de acordo com o termo de verificação fiscal, o que é comprovado pelos elementos juntados aos autos, o denunciante não se limitou a narrar fatos, mas também apresentou tabelas, as quais contêm o que afirmou serem os registros contábeis efetuados pela CVI Refrigerantes por conta das contribuições financeiras realizadas pela Recofarma entre maio/2013 e abril/2014 (fls.1.244 a 1.255). Ora, as informações foram cotejadas com a escrituração comercial da fiscalizada daquele período e os números repassados pelo denunciante foram confirmados, conforme demonstrado em análise que integra o anexo VI do termo de verificação fiscal que instrui o processo nº 10980.724073/2018-95 (fls. 256 a 262 daqueles autos), o qual tem como sujeito passivo a mesma Recofarma e trata das mesmas imputações fiscais discutidas neste processo. A diferença é que naquele processo os períodos de apuração são os anos-calendários de 2015 e 2016.

Correta, pois, a conclusão fiscal de que se trata de ações dolosas que modificaram características essenciais da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do IRPJ, PIS/Pasep e COFINS devidos. Portanto, houve fraude, conforme aceção do art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em suma, o planejamento tributário abusivo, e portanto doloso, está comprovado, visto que a estrutura de negócios montada visa promover benefícios fiscais indevidos, ou maiores que os devidos, às empresas do Sistema Coca-Cola, não somente reduzindo o IRPJ, a contribuição para PIS e a Cofins a pagar pela Recofarma, como também proporcionando aos seus clientes fabricantes das bebidas, créditos fictos adicionais de IPI, além de artifício para não sujeitarem suas despesas com royalties aos limites legais de dedutibilidade na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Daí se segue também que estão demonstradas a simulação, a fraude e o conluio, e as vantagens tributárias obtidas pela autuada, pelas pessoas a ela vinculadas e até pelos seus clientes.

Por conseguinte, cumpre rejeitar as arguições da impugnante em discussão nesta subseção do voto, e manter integralmente a qualificação da multa.

Os fundamentos apontados pela autoridade fiscal no TVF que ensejaram a qualificação da multa ao patamar de 150% discriminaram de forma precisa as ações de FRAUDE (art. 72 da Lei nº 4.502/1964), notadamente pela criação de uma estrutura de negócios onde toda a receita auferida no Brasil pela THE COCA-COLA COMPANY fosse reconhecida na Recorrente e na ação deliberada de dissimular os royalties, modificando a essência econômica da venda dos “concentrados”, mediante sua sobrevalorização.

A fiscalização foi precisa em descrever que além da inclusão dos royalties como receita incentivada, a Recorrente desenvolveu novas formas de ampliar ainda mais as suas vantagens fiscais, através da inclusão no preço dos “concentrados” de contribuições para seus programas de marketing que posteriormente eram devolvidas aos fabricantes.

As condutas com intuito doloso ficam mais evidentes quando se observa que o mecanismo desenvolvido aparenta ar de legalidade nas práticas comerciais, mas que no fundo apenas aumentam os créditos fictos de IPI, tendo números bilionários envolvidos nas operações.

A fiscalização chega a questionar:

Entre 2014 e 2018, as ditas contribuições financeiras para os programas de marketing (ou “incentivos de vendas”) representaram 32,5% da receita líquida da RECOFARMA (em valores absolutos, R\$ 8,040 bilhões). Significa dizer que o preço atribuído aos “concentrados” foi majorado em cerca de 48% para depois ser restituído/creditado aos fabricantes. **Ora, qual a razoabilidade em se pagar praticamente um terço da receita a título de “incentivo”?** E por qual razão se ajustaria um preço 48% maior do “concentrado” para simplesmente **fazer a devolução depois?** Certamente, a motivação principal do “negócio” foi propiciar créditos fictos de IPI adicionais para o Sistema Coca-Cola (cerca de R\$ 1,45 bilhão em entre 2014 e 2018) *(Griffou-se)*

Sobre os depoimentos prestados pelo ex-funcionário, coordenador financeiro de uma das fabricantes, sem razão a alegação de suposta motivação de vingança não torna inválida a denúncia, ainda mais quando juntado aos autos outros elementos de prova que comprovam os fatos relatados. Relembrando que a Recorrente em sua defesa não busca confrontar as acusações e sim desqualificar o acusador.

Entendo que a fiscalização obteve êxito em comprovar as condutas dolosas através de um planejamento tributário abusivo, que não só proporcionou uma redução de IRPJ, PIS e COFINS para a própria Recorrente, como também favoreceu os fabricantes de bebidas através de créditos fictos adicionais de IPI. Sem contar o “drible” nos limites legais de dedutibilidade de despesas com royalties na apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Dessa forma, não me resta outra opção em concordar com a conclusão fiscal pela qualificação da multa, contudo devendo ser reduzida ao patamar de 100%, em função da aplicação da retroatividade benigna, com base no artigo 106, II, “c” do CTN e no artigo 8º da Lei nº 14.689/2023.

DA MULTA ISOLADA

Tendo em vista a opção pela tributação pelo Lucro Real com apuração anual, a Recorrente estava obrigada a efetuar pagamento das estimativas mensais de IRPJ, sendo identificado, em função das infrações apuradas, a falta de pagamentos das citadas estimativas.

Desta forma, com base no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, a fiscalização aplicou a multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor dos pagamentos das estimativas mensais que deixaram de ser efetuados.

A Recorrente alega a impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e da multa isolada por falta de estimativa, invocando a Sumula CARF nº 105 e pugnando pelo princípio da consunção ou da absorção, de modo que a multa isolada (menos grave) deve ser absorvida pela multa de ofício, sob pena de ocorrer o “bis in idem”.

Não assiste razão a Recorrente.

Inicialmente convém ressaltar que por serem fatos apurados ocorridos após a alteração da legislação pela Medida Provisória (MPV) 351/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, não cabe aplicação da Sumula 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. **(Griffou-se)**

Pois no caso não é o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996 que dispõe sobre a matéria, mas sim, após a MPV 351/2007, o art. 44 II, da Lei nº 9.430/1996, dessa forma a Súmula não é obrigatória pois define caso distinto.

Além disso, as multas podem ser exigidas pois possuem fatos geradores e fundamentações jurídicas distintas.

A **multa de ofício**, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 e possui como fato gerador *a falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*.

Já a **multa isolada** está determinada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 e possui como fato gerador, em síntese, *o pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, que deixou 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*

Dessa forma, se não há coincidência de motivação e se as causas são díspares, não cabe falar em *bis in idem*.

Logo, rejeito a arguição de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada, devendo ser mantida a penalidade.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e na parte conhecida negar a nulidade suscitadas e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário para:

- I. Excluir o agravamento da multa de ofício; e
- II. De ofício, aplicar a retroatividade benigna da multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 100%

É como voto,

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, redator designado

Com a devida vênia ao excelente voto proferido pelo nobre colega relator, entendo que o processo ainda não se encontra apto para julgamento. Isto porque, existem questões que foram suscitadas no TVF, defesa e debates do caso que merecem alguns esclarecimentos adicionais para melhor formação da convicção desta TO.

Refiro-me, especificamente, à parcela denominada “Contribuições Financeiras” ou “Incentivos de Vendas”, as quais foram entendidas como incluídas, indevidamente, como receita de atividades incentivadas para fins de obtenção de benefício fiscal.

A acusação fiscal foi resumida no seguinte trecho do TVF (fl. 83):

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 contribuições financeiras da RECOFARMA para programas de marketing dos fabricantes licenciados. A questão ora posta consiste no seguinte:

inicialmente, a RECOFARMA contabiliza uma “receita adicional” pela venda dos “concentrados”, gerando mais créditos fictos de IPI; num segundo momento, reconhece uma despesa em valor equivalente a título de contribuição financeira para os programas de marketing dos fabricantes. (Griffou-se)

As contribuições financeiras para os programas de marketing estavam previstas na cláusula 7 do “Contrato de Fabricação”:

Figura 26 – Detalhe da cláusula 7 do “Contrato de Fabricação” (fl. 189)

7. O Fabricante obriga-se, por sua própria conta, orçar e despesar 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.

A Recorrente, ao ser questionada sobre esse “incentivo financeiro”, apresentou “Instrumentos de Acordo Comercial” firmados juntos aos fabricantes, conforme exemplo abaixo, de contrato junto a SPAL

Figura 27 - “Instrumento de Acordo Comercial” celebrado entre RECOFARMA e SPAL (fls. 289/290)

INSTRUMENTO PARTICULAR DE ACORDO COMERCIAL
CELEBRADO ENTRE SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE
BEBIDAS S.A. E RECOFARMA INDÚSTRIA DO AMAZONAS
LTDA.

RESOLVEM firmar o presente Instrumento de Acordo Comercial, que tem por finalidade contribuir para os investimentos necessários ao incremento das vendas das bebidas aos consumidores, o que fazem nos termos e condições a seguir estabelecidos:

- 1) Está estabelecido entre as partes que a contribuição a que se refere a Cláusula 7 do Contrato de Fabricação será oferecida através da RECOFARMA ao FABRICANTE, tendo em vista ser a RECOFARMA a beneficiária direta de qualquer acréscimo nas vendas das bebidas fabricadas pelo FABRICANTE.
- 2) Para este fim, a RECOFARMA ~~se compromete~~ em conceder ao FABRICANTE um incentivo anual. O incentivo será creditado, mensalmente, em conta-corrente bancária ~~indicada pelo FABRICANTE~~, submetendo-se a concessão do incentivo aos seguintes critérios:

A Fiscalização afirma que entre 2014 e 2018, nada menos do que 32,5% da receita líquida contabilizada pela fiscalizada foi **restituída/creditada aos fabricantes** sob a justificativa de “incentivos de vendas”.

O acordo entre as partes previa um incentivo anual, creditado mensalmente, sendo constatado pela fiscalização em auditoria nos registros contábeis um “vai e vem de valores”, que no fundo apenas favoreciam as vantagens fiscais de ambas as partes.

Segundo a fiscalização e, também como entendeu o nobre colega Relator, entre as vantagens fiscais de que goza a Recorrente consta a **ISENÇÃO DE IPI** na venda do “concentrado”, sem que isso prejudique a geração de crédito aos compradores como se o tributo devido fosse, ou seja, **quanto maior o preço de venda do “concentrado”, maior também é o crédito ficto de IPI que os fabricantes teriam direito.** Ou seja, os interesses que supostamente seriam antagônicos em uma relação de compra e venda, no caso convergem para que o preço de venda seja o mais alto possível.

No TVF, a fiscalização questiona a razoabilidade de se pagar quase 1/3 (32,5%) da receita a título de “incentivo de venda”.

Por sua vez, analisando os “*Instrumentos de Acordo Comerciais*”, a fiscalização constatou-se que foram pagos valores à título de “incentivo de vendas” muito acima dos estipulados como mínimo (no ano de 2017 chegou a 312% acima do previsto), sem que a Recorrente conseguisse justificar os critérios para pagamento, respondendo apenas que “o critério utilizado para o pagamento de incentivos de vendas é ‘precisamente’ o volume de vendas das engarrafadoras”.

Esses valores foram consignados no TVF na Tabela 8, onde se constata que os foram pagos em valores substancialmente superiores aos estipulados nos contratos:

Tabela 8 – Valor dos “incentivos de vendas”: mínimo previsto em contrato⁹¹ X efetivamente pago (em R\$)

Fabricante	2017		2018	
	Valor mínimo	Valor pago ⁹²	Valor mínimo	Valor pago ⁹³
SPAL (“FEMSA”)	140.251.656,00	531.443.344,35	460.661.269,00	619.815.569,07
NORSA REFRIGERANTES	36.845.553,00	225.172.729,04	210.549.210,00	273.732.857,55
RIO DE JANEIRO (“ANDINA”)	86.331.856,00	193.117.327,25	155.003.117,00	195.568.663,37
LEÃO ALIMENTOS E BEBIDAS	101.346.548,00	224.999.643,82	207.854.787,00	234.552.808,36

Fabricante	2017		2018	
	Valor mínimo	Valor pago ⁹²	Valor mínimo	Valor pago ⁹³
VONPAR REFRESCOS	56.587.283,00	148.972.591,85	132.949.204,00	143.957.012,20
REFRESCOS BANDEIRANTES	21.249.589,00	46.468.443,36	41.909.624,00	53.143.193,17
BRASAL REFRIGERANTES	6.215.299,00	40.497.310,30	36.822.327,00	42.445.668,02
REFRESCOS GUARARAPES	357.185,00	36.915.658,85	34.032.037,00	29.133.097,29
COMPAR + BRASIL NORTE (“SIMÕES”)	18.473.920,00	31.597.588,87	28.101.271,00	37.967.659,29
SOROCABA REFRESCOS	12.911.398,00	26.016.304,97	19.993.693,00	39.314.612,23
UBERLÂNDIA REFRESCOS	8.299.539,00	27.840.908,37	25.122.570,00	37.481.148,51
CVI REFRIGERANTES	10.442.278,00	22.292.561,73	20.412.841,00	24.269.569,86
RENOSA	---	2.966.566,38	---	---
TOTAL	499.312.104,00	1.558.300.979,16	1.373.411.950,00	1.731.381.858,92

Dessa forma a Fiscalização conclui (fl. 89):

Tudo isso denota existir, na melhor hipótese, ao menos ambiguidade no propósito dos “incentivos” repassados pela RECOFARMA: prima facie, teriam o objetivo de incrementar as vendas dos produtos Coca-Cola; mas, no Brasil, sua principal motivação, estreme de dúvida, é dar aparência de legalidade ao mecanismo utilizado para aumentar artificialmente os créditos fictos de IPI aproveitados pelos fabricantes.

Em outras palavras, toda a acusação fiscal é calcada na premissa de que o referido pagamento a título de incentivo de vendas, regularmente previsto no modelo de negócios da Recorrente, ainda, nos instrumentos contratuais apresentados, seriam tão somente um sobrepreço artificial para usufruto de incentivos fiscais nas duas pontas.

Pois bem, entendo que a premissa fiscal apenas se sustenta se restar comprovado que, tal estratégia era realizada de forma generalizada, e as referidas metas a serem batidas pelos engarrafadores tratavam-se de meras formalidades.

Em outras palavras, existiam metas reais? Eram metas que desafiavam as vendas e, por consequência geravam um retorno financeiro mútuo como o alegado pela Recorrente? Ou se tratavam de metas fictas, apenas contratuais, batidas por todos os engarrafadores.

Veja que a autoridade fiscal fez uma amostragem de alguns engarrafadores, demonstrando que, alguns deles chegavam a atingir 312% das metas estipuladas. Pois bem, se por um lado isso poderia indicar um reforço à tese fiscal, por outro poderia ser visto como um sucesso na estratégia comercial estabelecida pela Recorrente.

Entendo que, para se infirmar a tese fiscal seria necessário verificar se tal fato ocorre com todos os engarrafadores ou apenas com aqueles com melhor desempenho comercial e, ao final, trata-se tão somente de estratégia comercial lícita estabelecida pela Recorrente.

Assim, face a tudo o quanto exposto, esta TO decidiu converter o presente processo em diligência para que a unidade de origem:

- a) Intime a Recorrente para que apresente os acordos comerciais com detalhamento de metas de incentivos de vendas de TODOS os engarrafadores, relativos ao período autuado, com a informação quanto ao atingimento das metas estabelecidas e em que proporção;
- b) Para fins de cumprimento do item acima, sugere-se que a Recorrente utilize o mesmo padrão da Tabela 8 do TVF utilizado pela fiscalização;
- c) A Recorrente poderá apresentar ainda, além dos documentos comprobatórios, tratativas ou cobranças realizadas aos engarrafadores para atingimento das metas, o que se reputaria normal em uma relação comercial tal qual defendida pela Recorrente;
- d) Para fins de cumprimento da diligência a autoridade fiscal pode ainda solicitar documentos complementares que entender necessário;
- e) Após as informações e documentações apresentadas pela Recorrente, elabore relatório conclusivo focando nas questões e dúvidas suscitadas na presente diligência, dentre elas: i) a política comercial de incentivo de vendas era aplicada a TODOS os engarrafadores?; ii) existem contratos formais que embasam a referida política?; iii) as metas de vendas eram factíveis com a realidade comercial e estimulavam o incremento de vendas?; iv) as metas eram atingidas por TODOS os engarrafadores do período fiscalizado? Em qual proporção?

- f) Intime o Recorrente do relatório conclusivo para dele se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias;
- g) Após, com ou sem manifestação, retornem os autos para julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva