



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

Processo n° 10580.010127/2005-20
Recurso n° 164.390 Voluntário
Acórdão n° **1803-00.819 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 23 de fevereiro de 2011
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

DESPESAS DE PROPAGANDA. CONTRATO DE FRANQUIA.

As despesas com propaganda enviadas para o franqueador encontram-se sob a tutela de dedutibilidade contida no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 art. 366, IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000

LANÇAMENTO DECORRENTE

Em se tratando de base de cálculo originária da infração que motivou o lançamento principal, deve ser observado para o lançamento decorrente o que foi decidido para o lançamento matriz, qual seja que as despesas com propaganda enviadas para o franqueador encontram-se sob a tutela de dedutibilidade contida no Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 art. 366, IV.

Dado provimento ao Recurso Voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da especial do primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, dar provimento ao recurso voluntario para excluir as glosas efetuadas pela fiscalização referente às despesas com propagandas efetuadas no ano-calendário de 2000 da base de calculo do IRPJ e CSLL, cancelando o lançamento tributário constante das fls. 4 a 18 dos autos.

(assinado digitalmente)
 Sérgio Luiz Bezerra Presta
 Relator

(assinado digitalmente)
 Selene Ferreira de Moraes
 Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes (presidente da turma), Walter Adolfo Maresch, Sergio Rodrigues Mendes, Marcelo Fonseca Vicentini e enedicto Celso Benício Júnior.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 649/682, interposto pela contribuinte SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A. contra decisão da 2ª Turma da DRJ em Salvador-BA, de fls.635/640, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

A controvérsia originou-se de auto de infração lavrado em 08/11/2005, através do qual a autoridade administrativa identificou falta de recolhimento de IRPJ e CSLL no ano calendário de 2000 em decorrência, segundo a autoridade administrativa, “as despesas com propaganda, mesmo que fixadas em contrato de franquia, para serem aceitas como dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea”.

Em razão de sua pertinência, transcrevo abaixo o relatório da decisão recorrida, o qual adoto:

“Trata-se de autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ (fls.03/08) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (09/14), decorrentes da apuração de despesas não comprovadas, de acordo com a descrição dos fatos, que tem o seguinte teor, em síntese:

- conforme planilhas apresentadas pela empresa (fls. 17/29), a contribuinte pagou, a título de propaganda, a importância total, no ano de 2000, de R\$730.315,95, correspondente a 5% do somatório das vendas deduzido dos impostos incidentes sobre essas vendas;*
- a autuada, intimada a apresentar os comprovantes dos valores pagos, apresentou diversos boletos bancários, sem identificação de seus beneficiários;*
- novamente intimada a apresentar os comprovantes, tais como notas fiscais e recibos emitidos pelos beneficiários, e após diversos pedidos de prorrogação de prazo, a interessada apresentou diversas notas fiscais. Da análise dessas notas, verificou-se que não foram emitidas em nome da contribuinte e, também, que totalizavam R\$1.483.355,05;*
- com isso, concluiu-se que a contribuinte não comprovou a despesa em questão, embora tenha sido intimada reiteradas vezes a fazê-lo, impondo a lavratura dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, decorrentes da glosa das despesas de propaganda escrituradas na conta 212012001;*
- através da conferência dos valores escriturados com aqueles demonstrados nas planilhas elaboradas pela empresa, constatou-se uma diferença no mês de janeiro de 2000, o que implicou na apuração de um total de despesa com propaganda*

da ordem de R\$730.517,77, correspondente ao valor tributável dos lançamentos em análise.

A interessada tomou ciência dos lançamentos em 08/11/2005 e apresentou, em 07/12/2005, as impugnações de fls. 94/107 (CSLL) e 358/370 (IRPJ), acompanhadas dos documentos de fls. 108/357 e 371/619, respectivamente, com as seguintes alegações, em síntese:

- o lançamento fiscal resulta de supostas irregularidades atribuídas à autuada, em decorrência do exercício de uma atividade empresarial (exploração de Restaurantes McDonald's), pautada em direitos e obrigações emergentes de Contratos de Franquia Empresarial celebrados entre a impugnante, como Franqueado, e a McDonald's Comércio de Alimentos Ltda., como Franqueador, anexados às fls.124/289, sendo um contrato para cada uma das cinco lojas; conforme Cláusula 5 do citado Contrato de Franquia, a impugnante (Franqueado) "compromete-se a transferir mensalmente ao Franqueador importância equivalente a 5% (cinco por cento) das Vendas Brutas (conforme definido adiante), importância essa que o Franqueador destinará à publicidade e à promoção das atividades desenvolvidas pelos Restaurantes McDonald's";

- a impugnante, no ano de 2000, efetuou os pagamentos a que estava obrigada por contrato, como comprovam os boletos bancários e a planilha demonstrativa dos valores pagos a título de propaganda, escriturados na conta 212102001 (fls. 291/344);

- verifica-se que consta expressamente dos boletos bancários, como Cedente (beneficiário dos depósitos), o Franqueador - McDonald's Comércio de Alimentos Ltda. O fato de alguns dos boletos do Banco Real estarem sem o nome do beneficiário não dificulta em nada a sua identificação, já que constam outros boletos do mesmo banco nos quais consta expressamente como Cedente o Franqueador (McDonald's Comércio de Alimentos Ltda.) e, o que é mais importante, com a expressa identificação da Agência/Código do Cedente (0689/8704451), que estão presentes em todos os boletos do Banco Real ora anexados;

Além disso, consta nos boletos a expressão "ESTE BOLETO DESTINA-SE EXCLUSIVAMENTE PARA PAGAMENTO DE PROPAGANDA". Esta mensagem está aposta sobre a marca "M" do Sistema McDonald's;

- finalmente, como prova irrefutável dos pagamentos e da identificação do seu beneficiário, a impugnante anexa uma declaração assinada pelo Diretor Financeiro da McDonald's Comércio de Alimentos Ltda. (fls. 345/350), na qual declara que a impugnante promoveu os pagamentos, a título de propaganda, no valor de R\$730.517,78, referentes ao ano de 2000, valor este exatamente igual ao montante glosado pela fiscalização;

- os dispositivos legais que respaldam o lançamento (arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do RIR/1999) são rigorosamente observados pela impugnante, que mantém, em perfeita regularidade, escrituração comercial e fiscal revestida das formalidades legais;

- *esclareça-se que não cabe à impugnante fiscalizar se a empresa encarregada da veiculação da propaganda do sistema McDonald's estaria ou não atendendo às exigências legais, tais como comprovação dos gastos efetivamente realizados, a título de propaganda. Trata-se de prova a ser produzida por terceiro e que, conseqüentemente, não pode ser exigida da impugnante, cabendo-lhe, isso sim, demonstrar que atende ao requisito da essencialidade e observar o limite legal para a sua dedutibilidade;*
- *a simples integração da impugnante ao Sistema McDonald's, com as obrigações e direitos que acarreta por força dos contratos firmados com o Franqueador, já constitui prova eloqüente de que as despesas de propaganda se afiguram necessárias à atividade da empresa (arts. 299 e 300 do RIR/1999). Por outro lado, o percentual de 5% de suas vendas, observado pela impugnante, conforme cláusula 5 do Contrato de Franquia, atende ao requisito de razoabilidade recomendado pela jurisprudência administrativa;*
- *as despesas de propaganda glosadas pela fiscalização foram cobradas da impugnante no cumprimento de obrigação contratual expressa. Desse modo, não poderia a impugnante, na condição de Franqueada, deixar de cumprir o pactuado com a Franqueadora, sob pena de resilição do contrato e da resultante perda do direito à franquia, arcando com as conseqüências do inadimplemento contratual;*
- *o que pode ser exigido da impugnante é, apenas, a prova de que o dispêndio em questão atende aos requisitos legais para sua dedutibilidade. E isso restou comprovado;*
- *uma vez prevista no contrato a obrigação de ressarcir, pela forma pactuada, a Franqueadora pelos gastos realizados a título de propaganda, não cabe à impugnante exigir a prova documental dessas despesas, o que só pode ser feito através de exame na escrita contábil da empresa que houver efetuado o pagamento diretamente ao veículo de comunicação encarregado da publicidade;*
- *a impugnante já foi autuada, no período de 1991 a 1994, sob o mesmo fundamento de agora, e teve seu direito reconhecido por decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº CSRF/01-04.629 (Processo nº 10580.003202/96-16), de cujo inteiro teor se junta cópia (fls. 353/357);*
- *o simples enunciado de sua ementa evidencia que o auto de infração não encontra respaldo na jurisprudência da mais alta corte administrativa (reproduz);*
- *o citado acórdão deu provimento, por unanimidade, ao recurso especial manifestado naquela ocasião pela ora impugnante, reformando as decisões de primeira e segunda instâncias, no que tange à glosa de despesas com propaganda;*

• o Relator, em seu voto, deixa claro o entendimento no sentido de ser legítima a dedução de despesas com propaganda e publicidade quando se trate de propaganda institucionalizada ou promocional, notadamente se tal obrigação decorre de contrato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, trata-se procedimento fiscal que teve como origem a autoridade administrativa identificou falta de recolhimento de IRPJ e CSLL no ano calendário de 2000 em decorrência, segundo a autoridade administrativa, “as despesas com propaganda, mesmo que fixadas em contrato de franquia, para serem aceitas como dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea”

Para as empresas tributadas com base no lucro real, a definição das despesas dedutíveis é fator muito relevante. Em tese, todas as despesas são “necessárias” sob o aspecto contábil – até porque seria absurdo admitir “gastos desnecessários” na atividade empresarial, cuja finalidade é sempre a obtenção de lucro, a fim de pagar os tributos que o tenham como fato gerador da obrigação tributária.

Mas, o Regulamento do Imposto de Renda contém restrições e exigências no que se refere à autorização para a dedução de uma despesa efetivamente incorrida e regularmente escriturada. A grande questão, aqui, reside na subjetividade de conceitos. Vejamos o que diz o art. 299 do RIR/1999:

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

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

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

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

O antigo Parecer Normativo CST nº 32/1981 declarou que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de

rendimentos. O mesmo Parecer definiu que despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. E afirmou, ainda, que o requisito de usualidade da despesa deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Porém, em muitos casos a autoridade fiscalizadora exagera ao rotular determinada despesa como “não-necessária”, como é no presente caso onde o argumento é restritivo quanto à admissibilidade de despesas que aparentem não preencher o conceito de necessidade e usualidade.

Observando o caso nos autos quero usar como parâmetro a legislação do Imposto de Renda, mais não o art. 299 e sim as determinações do art. 366 do Decreto 3.000/99 que assim determina:

“Art. 366. 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):

I - os rendimentos específicos de trabalho assalariado, autônomo ou profissional, pagos ou creditados a terceiros, e a aquisição de direitos autorais de obra artística;

II - as importâncias pagas ou creditadas a empresas jornalísticas, correspondentes a anúncios ou publicações;

III - as importâncias pagas ou creditadas a empresas de radiodifusão ou televisão, correspondentes a anúncios, horas locadas ou programas;

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

V - (...)

§ 1º Poderá ser admitido, a critério da Secretaria da Receita Federal, que as despesas de que trata o inciso V ultrapassem, excepcionalmente, os limites previstos na alínea "c", nos casos de planos especiais de divulgação destinados a produzir efeito além de um ano-calendário, devendo a importância excedente daqueles limites ser amortizada no prazo mínimo de três anos, a partir do ano-calendário seguinte ao da realização das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, parágrafo único).

§ 2º As despesas de propaganda, pagas ou creditadas a quaisquer empresas, somente serão admitidas como despesa operacional quando a empresa beneficiada for registrada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica e mantiver escrituração regular (Lei nº 4.506, de 1964, art. 54, inciso IV).

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

Confrontando o texto da norma legal e os documentos constante dos autos, observa-se que a Recorrente efetuou pagamentos, a título de verba para propaganda, ao seu franqueador, McDONALD's COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., sociedade inscrita no CNPJ sob nº 42.591.651/0001-43, em decorrência unicamente das determinações contidas no contrato de franquia, cuja cópia encontra-se as fls. 126 a 226 dos autos; contrato que assim determina:

“5. PUBLICIDADE

5.1 - Para que o Franqueador possa proteger e preservar a imagem mundial da McDonald's e do Sistema McDonald's, como sinônimo de Restaurantes de serviço rápido, acolhedor, limpo e sadio, permanentemente apropriado para famílias, o Franqueado se obriga, sob pena de caracterização de infração de natureza grave (item 19.1 infra), a somente usar materiais publicitários e promocionais fornecidos e/ou previamente aprovados, expressamente e por escrito, pelo Franqueador. O fato do Franqueador aprovar o material publicitário e promocional do Franqueado ou fornecer esse material ao Franqueado, não acarreta a obrigação, para o Franqueador, direta ou indiretamente, de arcar com os custos relativos a tal publicidade ou promoção.

5.2 - O Franqueado compromete-se a transferir mensalmente ao Franqueador, importância equivalente a 5% (cinco por cento) das Vendas Brutas (conforme definição adiante), importância essa que o Franqueador destinará à publicidade e promoção de atividades desenvolvidas pelos Restaurantes McDonald's. O Franqueador poderá, a seu exclusivo critério, proceder ajustes ou alterações nas importâncias devidas pelo Franqueado sob esta cláusula 5.2, fixando, inclusive, as datas e formas de pagamento, respeitado, entretanto, em qualquer hipótese, o limite de 5% (cinco por cento) das Vendas Brutas”.

Observando o que estabelece o contrato, quero trazer a tona alguns argumentos da Recorrente inseridos no recurso voluntário que ora analisamos, constantes das fls. 656 e 657 dos autos, “*verbis*”:

“15. Como se verifica na Cláusula 5 do Contrato de Franquia (fls.), o Franqueado, no caso, a ora Recorrente "compromete-se a transferir mensalmente ao Franqueador importância equivalente a 5% (cinco por cento) das Vendas Brutas (conforme definido adiante), importância essa que o Franqueador destinará à publicidade e promoção das atividades desenvolvidas pelos Restaurantes McDonald's". (grifos nossos).

16. Assim é que, no ano de 2000, objeto da ação fiscal, a ora Recorrente efetuou os pagamentos a que estava obrigada por contrato, consoante comprova boletos bancários e planilha demonstrativa dos valores pagos a título de propaganda escriturados na conta 212102001 (doc. 04 anexado à impugnação de fls.). A planilha traz, mês a mês, os valores pagos por cada uma das 5 (cinco) lojas franqueadas.

17. Verifica-se que consta expressamente dos referidos boletos bancários, como Cedente (beneficiário do depósito), o Franqueador - McDONALD's COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. Os boletos bancários são de duas instituições bancárias: Banco Real e BankBoston. O fato de alguns dos

boletos do Banco Real estarem sem o nome do beneficiário não dificulta em nada a sua identificação, já que existem outros boletos do mesmo Banco Real nos quais consta expressamente como Cedente (beneficiário do depósito) o Franqueador - McDONALD's COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, e o que é mais importante, com a expressa identificação da Agência/Código do Cedente (0689/8704451), que estão presentes em todos os boletos do Banco Real anexados aos autos.

18. Além disso, consta nos boletos a mensagem que "ESTE BOLETO DESTINA-SE EXCLUSIVAMENTE PARA PAGAMENTO DE PROPAGANDA". Esta mensagem está aposta sobre a marca "M" do Sistema McDONALD's.

19. Finalmente, como prova irrefutável dos pagamentos e da identificação do seu beneficiário, a Recorrente anexou à sua impugnação uma Declaração assinada pelo Diretor Financeiro da McDONALD's COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA (doc. 05 anexado à impugnação), na qual ele declara que a Impugnante, ora Recorrente, promoveu os pagamentos, a título de propaganda, no valor de R\$ 730.517,78, referentes ao ano de 2000. Detalhe: este valor é exatamente o valor glosado pela Fiscalização”.

Assim, o que vejo ao me deparar com os argumentos lastrados na prova documental dos autos é que a Recorrente efetivamente pagou as verbas de propaganda para seu franqueador McDONALD's COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., sociedade inscrita no CNPJ sob nº 42.591.651/0001-43, e este último certamente efetivou, em nome da rede, as despesas de propaganda.

Diante dessa realidade chego a uma pergunta: Será que quaisquer despesas com propaganda são dedutíveis? A minha resposta é definitivamente não! Isso porque a legislação tributária (§§ 2º e 3º do art. 366 do RIR/1999) fixou normas mais rígidas para que as referidas despesas sejam admitidas como dedutíveis; e, vejo que a Recorrente se enquadra nesses limites e parâmetros.

Além do mais, o inciso IV do art. 366 do RIR/99 determina que são dedutíveis todas “as despesas pagas ou creditadas a quaisquer empresas, inclusive de propaganda”. Ora a Recorrente, por condição contratual expressa, pagou ao seu franqueador para que este efetivasse a contratação de propaganda e o repasse a verba para as empresas de propaganda em nome dos fraqueados. Isso não é receita do franqueador, mas é despesa dos fraqueados.

E, não entender que tais despesas são dedutíveis para quem as suportou verdadeiramente (os fraqueados), sob argumento de falta de formalidade, é conceder ao franqueador, a empresa McDONALD's COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., inscrita no CNPJ sob nº 42.591.651/0001-43 a possibilidade de esta empresa poder deduzir da base de cálculo do IR e da CSLL os valores que foram repassados às empresas de propaganda, mas que efetivamente não foram suportados por ele.

Assim não há como manter o lançamento tributário, sob pena de exagerar ao rotular a despesa de propaganda paga pela Recorrente como uma despesa como “não necessária”, simplesmente porque a Recorrente não pagou diretamente a uma empresa de

propaganda e sim repassou tais valores, conforme determina o contrato de franquia, para o seu franqueador

Diante do exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntario para excluir as glosas efetuadas pela fiscalização referente às despesas com propagandas efetuadas no ano-calendário de 2000 da base de calculo do IRPJ e CSLL, cancelando o lançamento tributário constante das fls. 4 a 18 dos autos.

(assinado digitalmente)
Sérgio Luiz Bezerra Presta