

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Recurso n.º : 119.994
Matéria : IRPJ - EXS.: 1985 e 1986
Recorrente : CERVEJARIA KAISER RIO S/A
Recorrida : DRF em NOVA IGUAÇU/RJ
Sessão de : 14 DE MARÇO DE 2000
Acórdão n.º : 105-13.119

IRPJ - GASTOS ATIVÁVEIS - UTENSÍLIOS DE COZINHA - Utensílios de cozinha necessários ao seu funcionamento, inclusive eletrodomésticos, por sua natureza, devem ser ativados.

GARRAFAS E GARRAFEIRAS - Comprovada a sua manutenção em estoque com pequena quantidade comercializada no ano, é razoável a aplicação do conceito de preponderância, implicando sua classificação contábil no permanente.

DEPRECIÇÃO - Para os itens cuja classificação contábil os localiza no permanente, deve ser admitida sua depreciação.

ASSISTÊNCIA TÉCNICA - A dedutibilidade de gastos escriturados pela pessoa jurídica a título de "assistência técnica", se subordina à comprovação da efetiva prestação dos serviços.

CUSTOS OU DESPESAS - Sua dedutibilidade somente é aceitável se, além dos demais pressupostos, forem documentalmente comprovados.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO - RESERVA OCULTA - REPERCUSSÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - A correção monetária extracontábil do Ativo gera reserva oculta a ser considerada no Patrimônio nos exercícios subsequentes alcançados pela ação fiscal, inclusive para fins de correção monetária, reserva essa a ser computada pelo líquido, isto é, diminuída do imposto de renda provisionado e devido.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
CERVEJARIA KAISER RIO S/A

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1 - levar em conta, no exercício financeiro de 1986, o saldo devedor de correção monetária decorrente da



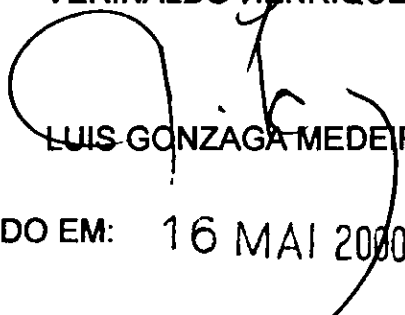
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

reserva oculta (líquida do IRPJ e do Pis Dedução sobre ela incidente) afluída no patrimônio líquido, no exercício anterior, correspondente à tributação da ativação dos bens lançados como despesa (e ativados pelo Fisco) e dos bens reclassificados do ativo circulante para o ativo permanente; 2 - admitir a depreciação dos bens reclassificados do ativo circulante para o ativo permanente e dos bens lançados como despesa e ativados pelo Fisco, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Carlos Passuello (Relator), Ivo de Lima Barboza e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, do seguinte modo: i) o primeiro excluía, ainda, da base de cálculo da exigência a parcela correspondente à despesa com assistência técnica, no valor de Cr\$ 401.527.549; ii) os últimos davam provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA – RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 16 MAI 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA e NILTON PÊSS.

2

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

Recurso n.º : 119.994
Recorrente : CERVEJARIA KAISER RIO S/A

RELATÓRIO

O processo foi encaminhado a este Colegiado conforme despacho de fls. 575, de 30.06.99, diante do recurso interposto (fls. 553 a 570), protocolizado em 25.03.94.

O processo foi formalizado com a lavratura de auto de infração do imposto de renda de pessoa jurídica (fls. 01) em 03.01.90.

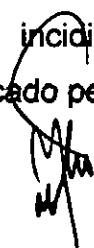
Foi impugnada a exigência inicial (fls. 104 a 125), em 23.02.90, com aditamento da impugnação em 05.04.90 (fls. 464 e 465).

Embasada no relatório fiscal de fls. 526 a 542, foi proferida a Decisão nº 017/94, mediante provimento parcial ao pedido impugnatório, com data de 28.01.94.

Cientificada da decisão, em 24.02.94 (fls. 547), a recorrente interpôs recurso voluntário em 25.03.94 (fls. 551 a 570) pedindo o cancelamento integral da exigência.

Decorrido mais de cinco anos, o processo foi encaminhado a este Colegiado (despacho de fls. 575), para apreciação do recurso voluntário.

O crédito tributário incidiu sobre os seguintes itens e matérias, correlacionados com o tratamento aplicado pela autoridade recorrida:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

Exercício de 1985 – ano calendário de 1984:

Item	Matéria tributada	Base de cálculo tributada – Cr\$	Base com tributo recolhido	Base com tributação cancelada	Base com tributação mantida
1	Imobilizações apropriadas como despesa				
1.a	Utensílios de cozinha	27.131.320,00			27.131.320,00
1.b	Aluguéis de equipamentos	106.714.270,00	106.714.270,00		
2	Omissão de receita de correção monetária				
2.a	Sobre aluguéis de equipamentos	35.328.631,00	35.328.631,00		
2.b	Sobre utensílios de cozinha	6.443.688,00			6.443.688,00
2.c	Sobre empréstimos a Transportadora Viviano Ltda	6.503.990,00		6.503.990,00	
2.d	Sobre classificação no circulante de garrafas e garrafeiras plásticas	170.253.190,00 203.066.589,00			170.253.190,00 203.066.589,00
2.e	Sobre contabilização atrasada da NF 7703	198.137.580,00	198.137.580,00		
3	Glosa de despesas e/ou custos				
3.a	Depreciação de prédios	271.276.788,00		271.276.788,00	
3.b	Assist. Técnica sem comprovação da efetividade dos serviços	197.520.114,00			197.520.114,00
3.c	Desp. Propaganda paga a empresas interligadas	31.624.432,00			31.624.432,00
	Totais	1.254.000.592,00	713.500.260,00	277.780.778,00	262.719.554,00

Exercício de 1986 – ano calendário de 1985:

Item	Matéria tributada	Base de cálculo tributada	Base com tributo recolhido	Base com tributação cancelada	Base com tributação mantida
1	Imobilizações apropriadas como despesa				
1.a	Aluguéis de equipamentos	267.950.199,00	267.950.199,00		
2	Omissão de receita de correção monetária				

4

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

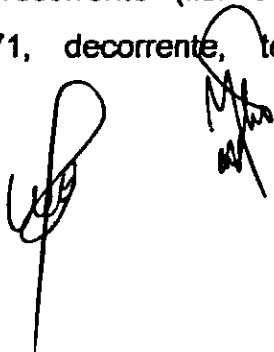
Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

2.a	Sobre aluguéis de equipamentos	94.717.137,00	94.717.137,00		
2.b	Sobre adiantamentos para aquisição de equipamentos	12.227.804,00	12.227.804,00		
2.c	Sobre empréstimo a Transportadora Viviano Ltda	37.494.695,00		37.494.695,00	
2.d	Sobre classificação no circulante de garrafas e garrafeiras plásticas	487.698.511,00 162.869.416,00			487.698.511,00 162.869.416,00
3	Glosa de despesas e/ou custos				
3.a	Não necessidade ou falta de comprovação de despesas	100.000.000,00 171.865.142,00 97.898.930,00 51.480.000,00 676.148.952,00			100.000.000,00 171.865.142,00 97.898.930,00 51.480.000,00 676.148.952,00
3.b	Doações indedutíveis	135.580.594,00			135.580.594,00
3.c	Desp. Assistência técnica	401.527.549,00			401.527.549,00
3.d	Depreciação de prédios inacabados	465.255.840,00		465.255.840,00	
3.e	Desp. Propaganda paga a empresas interligadas	105.423.986,00			105.423.986,00
	Totais	3.268.138.755,00	2.122.856.901,00	502.750.535,00	642.423.986,00

Os valores indicados como tendo os tributos pagos foram informados pelo autor do relatório fiscal que embasou a decisão recorrida, que, apesar de não mencionar os valores indicou os itens alcançados pelo pagamento e afirmou ser o valor do tributo coincidente com seus cálculos.

A decisão nº 017/94 (fl. 543 e segs.) reduziu a exigência, conforme acima demonstrado e, relativamente ao item de despesas com propaganda (Cr\$ 676.148.952,00), em face do aperfeiçoamento do lançamento, informou ao contribuinte caber nova impugnação.

A recorrente (fls. 548) apresentou petições relativas ao processo nº 10735.000010/90-71, decorrente, tendo interposto recurso em fls. 551 e segs., tempestivamente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

A fls. 551 consta impugnação complementar que invocou os arts. 154, parágrafo único, e o 171 do RIR/80, relativamente à quebra do regime de competência, não se referindo, porém, ao item mencionado pelo Sr. Delegado como inovador.

O recurso voluntário, de fls. 554 e seguintes, atacou a decisão recorrida, pretendendo sua reforma integral, com cancelamento da exigência remanescente.

O recurso voluntário foi interposto em 25.03.94, tempestivamente, e atacou os itens com tributação remanescente, reiterando as razões anteriormente expendidas.

São os seguintes os tópicos do recurso:

	Imobilizações apropriadas como despesa	Valor Cr\$
Ex. 85	Utensílios de cozinha	27.131.320,00
Ex. 85	Correção monetária sobre utensílios de cozinha	6.443.688,00

A manutenção da exigência se deu sob alegação de que:

"1- Valores que deveriam ser imobilizados e foram apropriados como despesas.

1.a – conta 91.17.59 – Utensílios de Cozinha outubro de 1984 ...Cr\$ 27.131.320"

"2 – Omissão de Receita de Correção Monetária.

2.b – Oriunda da não correção dos Utensílios de Cozinha (item 1.a acima) Cr\$ 27.131.320 x 0,2375 ... Cr\$ 6.443.688"

O recurso voluntário, assim procurou rebater a exigência:

"8. O equívoco cometido nesse ponto é manifesto, uma vez que a quase totalidade dos utensílios de cozinha adquiridos eram de valor inferior ao limite estabelecido pela Secretaria da Receita Federal

6

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

acima do qual a ativação seria obrigatória (IN 113/84), conforme se pode verificar na documentação anexa."

"9. Descabe, assim, a glosa da dedução de tais valores e, conseqüência, a tributação da receita que advinha da correção monetária na hipótese de ativação."

	Omissão de receita de correção monetária	Valor Cr\$
Ex. 85	Sobre classificação no circulante de garrafas e garrafeiras plásticas	170.253.190,00 203.066.589,00
Ex. 86	Sobre classificação no circulante de garrafas e garrafeiras plásticas	487.698.511,00 162.869.416,00

A manutenção da exigência se deu sob alegação de que:

"2.d Decorrente da classificação no ativo circulante e conseqüentemente da não correção monetária dos valores relativos às garrafas e garrafeiras plásticas, bens estes destinados a exploração do objeto social da empresa.

*Garrafas (Anexo 01) ... Cr\$ 170.253,190,
Garrafeiras (Anexo 02) ... Cr\$ 203.066,589,"*

"2.d Decorrente da não correção monetária de garrafas e garrafeiras plásticas destinadas a exploração do objeto social da empresa e classificadas erroneamente no ativo circulante:

*Garrafas (Anexo 03) ... Cr\$ 487.698.511,
Garrafeiras (Anexo 04) ... Cr\$ 162.869,416,"*

O recurso voluntário, assim procurou rebater a exigência:

"24. Pela sistemática adotada pela empresa, as garrafas e garrafeiras a que se refere a autuação são todas vendidas do exercício social, como demonstram os documentos (cópias do Razão) que compõem o Anexo, e como se comprovará ainda melhor através de prova pericial, pela qual desde já se protesta. A esse argumento se mostrou incompreensivelmente insensível o Sr. Agente Fiscal, tomado talvez por um predeterminado intuito de lavrar o Auto, a qualquer custo".

"2.5 De se notar, por outro lado, que ainda que a totalidade dessas caixas e vasilhames não fossem vendida no curso do exercício social, a sua classificação correta continuaria a ser no ativo

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

circulante. Isto porque, pela sistemática de comercialização da cerveja adotada pela impugnante, todos esses bens são adquiridos com a função específica de serem alienados juntamente com o produto que acondicionam. É que, embora na maioria dos casos os distribuidores da cerveja não os adquiram por compra, as garrafas e garrafeiras que acondicionam o líquido comercializado são transferidos para a propriedade deles, em troca de igual quantidade destes bens, que são entregues vazios. Assim sendo, há nestas operações uma verdadeira troca, do ponto de vista econômico e jurídico. O fato de a sua

alienação assumir forma jurídica não muda em essência o enfoque do problema, pois a função de servir à alienação, e não de permanecer no ativo da empresa, continua a acompanhar tais bens”.

	Glosa de despesas e/ou custos	Valor Cr\$
Ex. 85	Assist. Técnica sem comprovação da efetividade dos serviços	197.520.114,00
Ex. 86	Desp. Assistência técnica	401.527.549,00

A manutenção da exigência se deu sob alegação de que:

“3.b Despesas com assistência técnica pagas a Kaiser S/A Cervejas - conta 91.1756

- Por falta de comprovação da efetividade dos serviços prestados ... Cr\$ 197.520.114,”

“3.c Despesas com assistência Técnica pagas a Kaiser S/A Cervejas - Conta 91.1756:

- Por falta de comprovação da efetividade dos serviços prestados ... Cr\$ 401.527.549”

O recurso voluntário, assim procurou rebater a exigência:

“46. A impugnante não é titular da marca nem da tecnologia de fabricação dos produtos que industrializa. É apenas licenciada pela Kaiser S/A Cervejas a usar a marca, de propriedade desta, e a utilizar o Know how que a mesma adquiriu da Heineken Internacional Beheer.

47. A criação da Kaiser S/A Cervejas é fruto do modelo comercial e empresarial que presidiu a implantação do projeto.

48. Todavia, alguns aspectos do empreendimento, por seu óbvio caráter global, comum e genérico, reclamaram a criação de uma

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

entidade que os absorvesse. Assim, por exemplo, a propriedade da marca Kaiser, a detenção da tecnologia de fabrico, as especificações técnicas, uniformidade do produto e tecnologia, o controle de qualidade, a centralização do marketing, representação do sistema perante o INPI, o Ministério da Fazenda (Câmaras e Setoriais), a Cacex, o Sindicato da Indústria de Cervejas, pesquisas agrícolas com a Embrapa, o estudo de viabilidade de novas Cervejarias e empreendimentos afins e a negociação de insumos são questões que saltam à vista como insuscetíveis de acomodação no modelo empresarial desconcentrado, conforme acima descrito.

49. Com efeito, seria inaceitável que cada cervejaria desenvolvesse sua propaganda, que não houvesse um controle de qualidade que assegurasse o mesmo padrão nacional do produto, que as importações de insumos fossem realizadas individualmente, sem mencionar os outros aspectos acima enumerados.

50. Assim, todas essas questões encontraram abrigo natural na Kaiser S/A, que se constitui na empresa de serviços do sistema Kaiser, evitando duplicidade de custos, para os mesmos serviços em todas as sociedades-cervejarias, além das economias de escala daí decorrentes.

51. É também a Kaiser S/A, através de sua Diretoria da qual participam representantes de cada sociedade-cervejaria, o forum de decisões relativamente a aspectos que possam afetar o sistema como um todo, tais como embalagens, produtos, exportações, diversificações, etc.

52. A complexidade tecnológica da produção de cervejas exige da Kaiser S/A a manutenção de quadro técnico permanente, pois envolve contínuo treinamento e aperfeiçoamento do pessoal das unidades fabris, bem como a especificação de equipamentos e sua manutenção, especificação de produtos, de processos avaliação e credenciamento de fornecedores e, quando necessário, ajuste de fórmulas e de insumos.

53. É de responsabilidade, ainda, da Kaiser S/A o rigoroso controle da qualidade do produto final de cada cervejaria, o que exige intenso programa de auditorias técnicas e de realização de testes da bebida, mantendo para tanto um laboratório central de

Divinópolis, MG, além de acompanhamento da evolução tecnológica verificada no exterior.

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

54. *Toda essa atividade, típica prestação de serviços de assistência técnica, resulta em numerosos relatórios, manuais, mapas e outros documentos, em sua totalidade de caráter estritamente sigiloso.*

55. *O supracitado entrelaçamento jurídico/empresarial entre a Kaiser S/A e Heineken e as cervejarias está instrumentalizado no contrato de assistência técnica renovado em 04.01.1988, devidamente registrado no INPI, cuja cláusula 6.11 estabelece a condição da Kaiser S/A como única interlocutora entre a Heineken Internacional Beheer e as cervejarias e coordenadores das atividades técnicas.*

56. *Outrossim, não se concebe que um produto cujo mercado alvo cobre todo o país prescindia de um marketing ao nível, nacional. Por certo, outros eventos promocionais podem se restringir a determinadas regiões, mas é desastroso, obviamente, deixar todo o marketing ao sabor de concepções locais.*

57. *O progresso e os elevados custos de produção e de mídia, cujos principais veículos possuem dimensão nacional (redes de TV e rádio, imprensa) está, outrossim, a exigir o esforço concentrado de preparação de materiais e negociações de espaço.*

58. *Em virtude disso, está a Kaiser S/A encarregada de administrar todo o marketing do produto, mediante a contratação de agências de propaganda e publicidade, análise crítica das campanhas e dos anúncios, centralização de contratação da mídia, estudo de eventos promocionais (feiras, convenções), criação e coordenação de compra de material promocional, desenvolvimento de novos itens (embalagens, etc.) e produtos.*

59. *A Kaiser S/A Cerveja não tem vocação própria para o lucro, em virtude dos fins que presidiram sua criação. Por isso, o valor que cobra pelos seus serviços destina-se exclusivamente à cobertura dos seus custos operacionais. Jamais acusou dividendos a distribuir e o pro-labore simbólico de seus Diretores em dezembro de 1989 era de NCZ\$ 415,20.*

60. *Com a devida vênia, o zelo com que a atividade de fiscalização deve ser exercida impune, na espécie, um mínimo de atenção a esses fatos, o que por certo evitaria a inclusão desse item na autuação.*

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

61. Tem-se, portanto, como inconsistente a lavratura do auto nesse ponto."

	Glosa de despesas e/ou custos	Valor Cr\$
Ex. 85	Desp. Propaganda pagas a empresas interligadas	31.624.432,00
Ex. 86	Não necessidade ou falta de comprovação de despesas	100.000.000,00 171.865.142,00 97.898.930,00 51.480.000,00 676.148.952,00
Ex. 86	Doações indedutíveis	135.580.594,00
Ex. 86	Desp. Propaganda paga a empresas interligadas	105.423.986,00

A manutenção da exigência se deu sob alegação de que:

*"3.c Despesas com propaganda pagas a empresas interligadas:
Por falta de apresentação de documentação hábil – CP'S.1096, 2269, 2887, 2888, 3442, 3473, 3894, 3892 e 4528 (documentos relacionados pelo contribuinte em resposta a intimação datada de 12/09/89) ... Cr\$ 31.624.432,"*

"3.a Por não Ter ficado comprovada a sua necessidade para a atividade da empresa e/ou não Ter sido apresentada documentação hábil:

*CP. 3961 de 08/85 – doc. 02 ... Cr\$ 100.000.000,
CP. 3588 de 07/85 – doc. 03 ... Cr\$ 171.865.142,
CP. 4104 de 08/85 – doc. 04 ... Cr\$ 97.898.930,
CP. 1901 de 03/85 – doc. 05 ... Cr\$ 51.480.000,
CP. 4344 de 08/85 – doc. 06 ... Cr\$ 676.148.952,"*

"3.b Doações não adicionadas ao Lucro Líquido no cálculo do Lucro Real:

- N.F. 1938 de 26/02/85 relativa a doação de 19862 embalagens plásticas a Coca-Cola Refrescos S/A (Doc. 07) ... Cr\$ 135.580.594,"

*"3.e Despesas com propaganda pagas a empresas interligadas:
- Por falta de apresentação de documentação hábil: CP'S. 048 a 52, 1320, 1545 a 1547, 1788, 1906 a 1909, 2225, 2226, 2224, 2686,*

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

2721, 2351, 2352, 2466, 2812, 2905, 3257, 3258, 3362, 3515, 3517, 3518 e 2402. (Documentos relacionados pelo contribuinte em resposta a intimação de 12/09/89) ... Cr\$ 105.423.986,"

O recurso voluntário, assim procurou rebater a exigência:

"63. As despesas glosadas nos três itens apontados se referem, quase que totalmente, a um mecanismo de rateio com seus distribuidores de certos dispêndios com propaganda e publicidade dos produtos que industrializa e comercializa. Por força de acordo celebrado entre a impugnante e tais distribuidores, a estes é facultado formular sugestões de veiculação de anúncios em meios de comunicação, participações em eventos promocionais etc., que tenham alcance restrito à sua área de atuação, já que a propaganda feita de forma institucionalizada e sistemática incumbe à Impugnante. Quando tais sugestões são aprovadas, cabem ao distribuidor as providências no sentido de efetivá-las, arcando, inclusive, com todos os custos para tanto necessário.

Posteriormente, parte destas despesas lhe são reembolsadas pela Impugnante, daí se originando os valores que forem objeto de glosa no tópico em exame.

64. Como se vê, pelo mecanismo descrito, as despesas de propaganda e publicidade de âmbito local são rateadas entre a Impugnante, titular do direito de uso da marca que, nesses eventos, é promovida, e os seus distribuidores, interessados direitos no incremento da procura pelo produto que comercializam. A natureza da despesa, não resta dúvida, demonstra a sua indiscutível dedutibilidade, nos exatos termos dos arts. 247/248 do RIR. Por outro lado, a circunstância de ser ela rateada não impede a dedução, como já se decidiu tanto administrativo como judicialmente:

"Tributário. Imposto de renda. Pessoa Jurídica. Despesas de propaganda. Aplicação dos arts. 191 e 247, IV, par 3º do Regulamento baixado pelo Decreto n.º 85.450, de 04/12/80.

Processual Civil, Ação Declaratória. Honorários Advocatícios.

I – Comprovados o seu efetivo pagamento e razoabilidade, as despesas de propaganda podem ser deduzidas, ainda que decorrentes de percentual sobre o valor das mercadorias

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

compradas, objeto de ajuste celebrado o fornecedor destas e de seus revendedores, em forma de rateio.

II – omissis “(Ac. unân. da 4ª Turma do extinto Tribunal Federal de Recursos, na Ap. Civ. 122.868-SP, Rel. Min Pádua Ribeiro, publ. No DJU de 24/03/88, grifo adicionado).

“Custos, Despesas Operacionais e Encargos.

Despesas de propaganda – Decorrentes de campanha publicitária institucionalizada, promovida pela pessoa jurídica em co-participação com outras integrantes de rede nacional de distribuição, desde que a empresa coordenadora da publicidade mantenha escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados como o fato; sejam elaborados mapas demonstrativos, lastreados em documentação hábil e idônea; os serviços sejam efetivamente prestados; a quitação obedeça aos requisitos legais; cada um dos participantes, quando solicitado, possa comprovar a satisfação das condições retro elencadas, são dedutíveis para efeito de apuração, pela pessoa

jurídica, do lucro sujeito a tributação”. (Ac. unân. Da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. Sebastião, cópia em anexo).

65. *Pela profundidade da análise efetuada pelos julgadores, convém destacar os seguintes trechos deste acórdão:*

“Embora seja verdadeiro que a propaganda promova a marca do produto, também não é menos verdade que suas vendas, de consequência, seu resultado operacional, se comportam como uma variável endógena ao sistema, ou seja, as receitas da pessoa jurídica estão diretamente relacionadas com o nível de consumo, e este, como acontece em economias de livre mercado, tem sua flutuação determinada, ao menos em parte, pelo comportamento de consumidor, que é altamente influenciável com a propaganda feita de forma institucionalizada e sistemática.

Se considerados os atuais níveis de comunicação, com os veículos alcançando o consumidor onde quer que este se encontre, se analisados os altos custos da publicidade e da propaganda para que atinjam ou cubram o vasto território brasileiro; uma vez ponderados os objetivos, alcance, eficiência e outras vantagens que a propaganda feita de forma cooperativa trás às empresas, não há razão afastar a

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

possibilidade de as pessoas jurídicas, voltadas para a produção e comercialização de uma mesma linha de produtor, poderem planejar e promover a realização da propaganda de forma cooperada, com a participação nos custos de todas aquelas interessadas e, principalmente, beneficiadas com o resultado dessa promoção.

...

Nessa linha de idéias, forçoso é concluir que a propaganda feita de forma cooperada apresenta inúmeras vantagens, tanto para o produtor quanto para o varejista, beneficiando, inclusive, no limite do seguimento, o próprio consumidor".

66. Fixada a dedutibilidade da despesa, resta apenas a necessidade de sua comprovação, o que somente não se deu por ocasião da ação fiscal pela relutância da d. Autoridade Autuante em examinar a vasta documentação que então lhe foi apresentada. Para se desincumbir de tal encargo, protesta a Impugnante por detalhada perícia contábil, que demonstrará não somente a efetividade da despesa mas também a observância dos requisitos legais para a sua dedução. Como início de prova, junta desde já à presente as notas e documentos referentes aos CP's 2225/85, 3515/85, 3517/85 e 3257/85."

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso voluntário, tempestivamente interposto, deve ser apreciado.

O recurso não repetiu as alegações relativas aos efeitos da quebra do regime de competência e suas consequências tributárias, expendidas na impugnação complementar, mas, mesmo assim, estarei aplicando-as no julgamento.

O pagamento efetuado no curso do processo não teve sua validação expressamente efetuada pela autoridade recorrida, mesmo assim, deixarei de apreciar as alegações e conclusões relativas aos itens que lhe correspondem, identificados no relatório.

Sem preliminares, passarei ao exame do mérito, item a item.

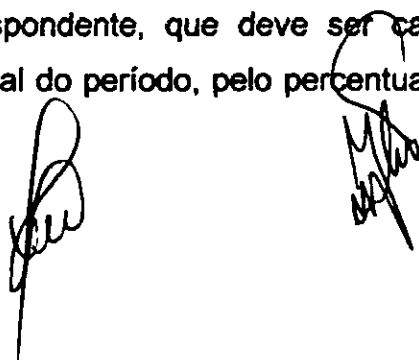
Imobilizações apropriadas como despesa – A discussão prende-se à possibilidade de considerar despesas ou custos, por ocasião da compra, utensílios e guarnições de cozinha do restaurante da empresa. A autoridade recorrida deu o tratamento adequado ao assunto, quando entendeu ser necessária a ativação dos valores correspondentes aos bens adquiridos. São bens de durabilidade superior a um ano e são adquiridos e utilizados em conjunto, além de outros individuais como batedeira, balança, liquidificador ou outros do tipo miudezas. Assim, a tributação sobre a despesa apurada referente a utensílios de cozinha e sua correção monetária, deve ser mantida. O pleito, porém da recorrente, de apropriação da depreciação, negado pela autoridade recorrida, merece receber guarida, mediante provimento parcial, relativamente ao presente item. O percentual aplicável, relativamente a móveis e utensílios é de 10% ao ano e deverá ser

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

aplicado no período considerado, proporcionalizado no tempo diante das datas do início de uso dos utensílios e eletrodomésticos adquiridos.

Omissão de receita de correção monetária – Ex. 85 e 86: As alegações trazidas na impugnação de que o vasilhame e contenedores devem ser classificados no ativo circulante por se destinarem à venda foram completadas com pedido de perícia. Concorde com as formulações teóricas trazidas pela recorrente no que respeita aos critérios de contabilização dos bens destinados à obtenção dos objetivos sociais diante da destinação dos bens adquiridos. São, porém, colocações teóricas, cujos efeitos objetivos devem ser observados à luz dos números trazidos a fls. 492 (relatório fiscal). Contra compras de 1.103.960 (94) e 2.903.315 (95) un garrafas, ocorreram vendas de 338.300 (94) e 411.458 (95). Contra compras de 25.000 (94) e 50.000 (95) contenedores, nenhuma venda foi registrada. A desproporção entre as compras e as vendas de garrafas indica claramente que a sistemática de comercialização das mesmas não implica em sua destinação preponderantemente para venda, mas sim para sua manutenção na estocagem e transporte do produto de sua venda, com conseqüente retorno e reaproveitamento. A adoção da preponderância de valores e quantidades me indica o acerto da medida fiscal ao formular a exigência. Se as vendas tivessem ocorrido em montante significativo, poderia ser aceita a alegação de que as embalagens destinavam-se à venda, pois caso assim fosse, num período de doze meses, as vendas deveriam ter volume aproximadamente igual às compras e não apenas 30% e 14% delas.

Como no item anterior, acolho a tese da recorrente de cômputo da depreciação correspondente, que deve ser calculada, proporcionalmente ao tempo das aquisições até o final do período, pelo percentual de 20% ao ano (Percentual definido na IN 162, de 31.12.98).



Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

Despesas de assistência técnica: A recorrente alega genericamente não ser titular da marca nem da tecnologia de fabricação dos produtos que industrializa, sendo apenas licenciada pela empresa Kaiser s/a Cervejas, empresa que teria adquirido a marca e a tecnologia da Heineken International Beheer. Junta contratos variados e alega não poder franquear planilhas e relatórios por terem dados sigilosos que não podem ser divulgados. O exame dos contratos indica correlação entre eles e a atividade da requerente, indicando relação comercial lógica e necessária. Não há, porém, no processo a amarração aritmética dos valores nem a demonstração precisa deles. De outro lado, a descrição do fato ensejador da exigência descrito a fls. 8 não apresenta detalhamento dos valores, indicando apenas tratar-se de *"despesas com assistência técnica pagas a Kaiser s/a Cervejas – conta 91.1756"*.

Os documentos juntados pela recorrente encontram-se a fls. 252 a 342, constantes de guias de recolhimento do ISS, contrato de serviços técnicos especializados, contrato de fabricação mediante franquia, notas fiscais de prestação de serviços de assessoria técnica de propaganda e marketing.

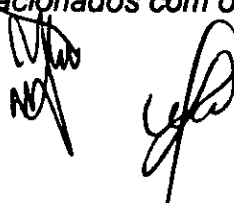
Entendo estar devidamente comprovada a necessidade bem como a regularidade contratual das despesas de assistência técnica (Cr\$ 401.527.549,00). A fiscalização não questionou o efetivo pagamento nem a regularidade documental. Deve ser tal valor excluído de tributação. O valor de Cr\$ 197.520.114,00, porém, glosado por falta de documentação, não tendo a recorrente juntado documentação probante, deve ter sua tributação mantida.

Glosa de despesas e/ou custos: O valor de Cr\$ 31.624.432,00 glosado por falta de comprovantes das despesas foi alvo de alegações genéricas mas nenhuma prova foi indicada objetivamente, na impugnação como no recurso, devendo ser mantida a tributação. Da mesma forma, os valores relativos ao exercício de 1986 não foram comprovados, sendo

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

de se manter a tributação. As doações indedutíveis se referem a 19.862 embalagens plásticas transferidas a Coca Cola Refrescos s/a. Por evidente, tal transferência, entre empresas com interesses comerciais complementares somente pode ser entendida como uma operação comercial e como tal deve ser tratada. Se a transferência foi titulada como doação, represente, sem dúvida, liberalidade que não tipifica qualquer situação de dedutibilidade fiscal admitida ou prevista em lei, devendo ser feita às exclusivas expensas da doadora, marcadas pela indedutibilidade. Mesmo que, como alegou a recorrente, não se trata de doação mas de participação em promoção de distribuidores, tal fato deve ser comprovado, não podendo se amparar em mera alegação trazida aos autos. Quanto ao valor de Cr\$ 105.423.986,00, igualmente a falta de comprovantes próprios caracterizadores dos gastos, torna-os indedutíveis. Sobre os valores acima, a recorrente teceu argumentos de natureza genérica mas não trouxe documentos específicos e objetivos com a demonstração da especificidade dos gastos bem como sua discriminação. Os custos e gastos acima mencionados são relativamente corriqueiros quando se trata de grupo de empresas ou de empresas que cooperam entre si na busca de objetivos comerciais complementares e diversos processos já foram decididos neste Colegiado. A linha de conduta invariável, na busca da decisão, tem em conta que somente é aceitável a dedutibilidade quando se cumprem cumulativamente as condições normais de dedutibilidade, tais como o efetivo pagamento, a comprovação documental, tanto dos gastos como das regras e acordos comerciais ou publicitários, a demonstração dos rateios, mediante cálculos coletivos e distribuição individual deles bem como cópia de toda a documentação em poder de cada uma das empresas envolvidas. E é esse o entendimento contido no Acórdão nº 103-08.005, que não socorre a recorrente e está assim ementado:

***CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. Despesas de Propaganda – Decorrentes de campanha publicitária institucionalizada, promovida pela pessoa jurídica em co-participação com outras integrantes de rede nacional de distribuição, desde que a empresa coordenadora da publicidade mantenha escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o fato; sejam elaborados**



Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

mapas demonstrativos, lastreados em documentação hábil e idônea; os serviços sejam efetivamente prestados; a quitação obedeça aos

requisitos legais; cada um dos participantes, quando solicitado, possa comprovar a satisfação das condições retro elencadas são dedutíveis para efeito de apuração, pela pessoa jurídica, do lucro sujeito a tributação."

É de se manter, portanto, a tributação.

Genericamente, e sem indicar a qual item se referia, a recorrente (fls. 551) invoca o instituto da postergação, alegando que a autoridade lançadora não procedeu ao ajuste necessário nos exercícios seguintes, relativamente aos itens tributados e que corresponderam a recolhimento do tributo no exercício seguinte.

Considerando que a recorrente não indicou a quais itens se referia, cabe-me apenas tentar individualizar a situação geral invocada.

Revendo os itens cuja tributação se discute aqui, observo que apenas dois itens podem ensejar tal argumentação. São aqueles correspondentes à apropriação como despesa ou custo de bens ativáveis (utensílios de cozinha e garrafas e garrafeiras plásticas). Nenhum repercussão pode ser atribuída às demais despesas indedutíveis.

E tais efeitos decorrentes da correção de erros relativos à correção monetária de balanço correspondem a um aumento de receitas que engrossam o patrimônio líquido da empresa, cuja correção monetária do exercício seguinte se reflete no aumento do item de despesa de correção monetária de balanço. Nenhum efeito além desse pode ser obtido, uma vez que em nenhum caso a recorrente comprovou de qualquer forma ter recolhido no exercício seguinte o tributo que deixou de recolher no exercício de competência.



Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

Considerando que a ação fiscal alcançou apenas dois exercícios, o efeito mencionado somente pode ser medido e aplicado no segundo exercício.

É de se ajustar o imposto de renda devido no exercício de 1986 como resultado de considerar como despesa operacional, despesa de correção monetária de balanço apurada no balanço de 31.12.86, relativamente à correção monetária calculada

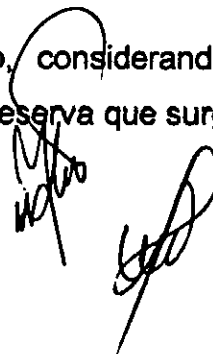
sobre os valores de Cr\$ 27.131.320,00, Cr\$ 6.443.688,00, Cr\$ 170.253.190,00, Cr\$ 203.066.589,00 e depreciações aceitas.

Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Colegiado, como faz certo o Acórdão nº 1.106 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, assim ementado:

"Acórdão nº CSRF/01-01.106 em 27.11.90 Recurso n.º RP/105-0.079
Casa de Carnes Ltda.
(...) **IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO ATIVO - RESERVA OCULTA - REPERCUSSÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO** - A correção monetária extracontábil do Ativo gera reserva oculta a ser considerada no Patrimônio nos exercícios subsequentes alcançados pela ação fiscal, inclusive para fins de correção monetária reserva essa a ser computada pelo líquido, isto é, diminuída do imposto de renda provisionado e devido.
Dar provimento em parte ao recurso especial para reformar o acórdão recorrido Maioria, vencido Aquiles de Oliveira que negava provimento.
Relator Urgel Pereira Lopes.

Câmara Superior de Recursos Fiscais - Imposto de Renda -
Jurisprudência 1.2-31 Editora Resenha Tributária - Janeiro/95, pág. 8811.

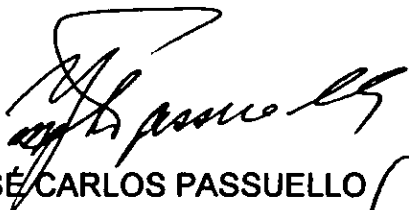
O ajuste deve ser feito, portanto, considerando o efeito da correção monetária do patrimônio líquido, considerando a reserva que surgiria com a contabilização



Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

correta da correção monetária no primeiro exercício, considerados os valores dos bens, sua correção monetária, a depreciação e os tributos incidentes incluídos no auto de infração (imposto de renda de pessoa jurídica e pis).

Assim, pelo que consta do processo, voto por conhecer do recurso para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir da tributação, no exercício de 1985, o valor da depreciação apropriável, na forma do voto, sobre os valores de Cr\$ 27.131.320,00, Cr\$ 170.253.190,00 e Cr\$ 203.066.589 e, no exercício de 1986, para excluir da tributação a parcela de Cr\$ 401.527.549,00 (desp. assistência técnica), o valor da depreciação apropriável, na forma do voto, sobre os valores de Cr\$ 487.698.511,00 e Cr\$ 162.869.416,00, bem como a correção monetária gerada pela reserva oculta gerada no exercício anterior, na forma do voto.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO


Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

V O T O V E N C E D O R

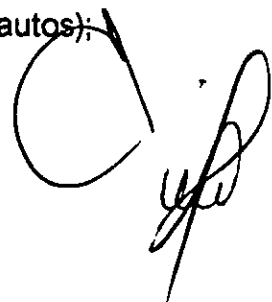
Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator Designado

O recurso é tempestivo e foi admitido por ocasião de seu julgamento, na Sessão de 14 de março de 2000.

A divergência aberta por ocasião do julgamento do presente litígio, diz respeito à parcela do crédito tributário correspondente ao item da autuação denominado "Despesas com Assistência Técnica", registradas pela ora Recorrente no período-base de 1985, no valor de Cr\$ 401.527.549, e glosadas na ação fiscal, por falta de comprovação da efetividade dos serviços prestados, para o qual, o ilustre relator do presente Acórdão, Conselheiro José Carlos Passuello, entendendo estar devidamente comprovada nos autos, a necessidade, bem como a regularidade contratual daquelas despesas, dava provimento ao recurso.

Com a devida vênia do Conselheiro-relator e de meus pares que o acompanharam em seu voto, ouse discordar daquela conclusão, pelos motivos que passo a expor:

1. ao longo da ação fiscal, foi a empresa intimada, em duas oportunidades, a apresentar contrato de assistência técnica firmado com a KAISER S/A CERVEJAS, beneficiária dos pagamentos contabilizados, além da comprovação da efetividade da prestação de serviços, não o fazendo (termos às fls. 22 e 23 dos autos);



Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

2. por essa razão foram glosados os valores contabilizados àquele título (Cr\$ 197.520.114, no período-base de 1984 e Cr\$ 401.527.549, no período-base de 1985), sendo os mesmos arrolados para fins de tributação;

3. na impugnação de fls. 104/125, a autuada apresentou os argumentos contrários à exigência, reproduzidos no relatório do presente julgado (itens 46 a 61), equivocadamente referenciados como contidos no recurso voluntário, donde se sobressai o teor contido no item 54, assim redigido:

"54. Toda essa atividade, típica prestação de serviços de assistência técnica, resulta em numerosos relatórios, manuais, mapas e outros documentos, em sua totalidade de caráter estritamente sigiloso."
(destaquei).

4. anteriormente, no item 44, não transcrito, a impugnante justificava a não apresentação de cópias dos relatórios, pareceres, projetos, análises e *"muito mais"*, por sua natureza *"visceralmente sigilosa"*, embora colocasse a documentação à disposição do Fisco;

5. foram juntados à impugnação cópias dos seguintes documentos visando ilidir a acusação fiscal:

a) guias de recolhimento do ISS, referentes a fatos geradores ocorridos em 1984 e 1985, em nome de KAISER S/A CERVEJAS, sem qualquer justificativa da relação dessas despesas com a glosa de que se cuida (fls. 252 a 276);

b) contrato de serviços especializados firmado entre a KAISER S/A CERVEJAS e diversas cervejarias que fabricam o produto daquela marca – dentre elas a autuada – e a HEINEKEN INTERNATIONAL BEHEER BV, datado de 04/01/1988, tendo como anexo, Pedido de Registro de Contratos de Assistência Técnica, Científica,



Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

Administrativa ou Semelhantes e de Royalties, protocolado no BACEN, em 07/12/1988 (fls. 277 a 287); a defesa, antecipando o questionamento acerca da data do documento citado, para justificar despesas registradas em 1984 e 1985, faz menção, no item 55 da impugnação, que se trata de renovação de contrato pré-existente, sem, no entanto, apresentá-lo;

c) contrato de fabricação, mediante franquia, firmado entre a KAISER S/A CERVEJAS e a autuada, sem data (fls. 288/299);

d) aditivo ao contrato supra, datado de 23/10/1984 (fls. 328/329);

e) notas fiscais – faturas de prestação de serviços emitidas pela KAISER S/A CERVEJAS, em nome da CERVEJARIA KAISER RIO S/A, relativas a “serviços de assessoria técnica”, no ano de 1984, algumas com indicação de que tal assessoria se referia à “propaganda e *marketing*” (fls. 330/342);

5. o exame pericial requerida pela impugnante, foi deferido pela autoridade competente, tendo resultado na elaboração dos laudos de fls. 490/494 (do perito da União) e fls. 496/497 (do representante do sujeito passivo), tendo o apenas o primeiro respondido o seguinte quesito formulado pela impugnante, no que concerne à infração sob comento:

“2 – Queiram o Sr. Perito e o Sr. Assistente Técnico esclarecer se resultaram relatórios, pareceres, projetos e análise do contrato de assistência técnica firmado entre a Impugnante e a Kaiser S.A. Cervejas, que demonstrem a efetividade dos serviços prestados;

***RESPOSTA:**

“Existem diversos relatórios, pareceres e projetos elaborados por técnicos, não estando consignado, entretanto, vínculos com os

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

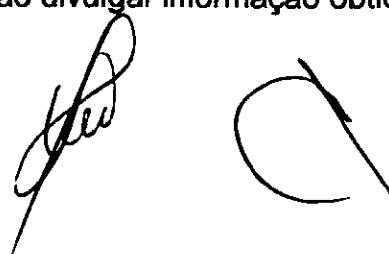
contratos apresentados, os quais, inclusive, não estampam valores ou custos a serem cobrados pelos serviços específicos a serem prestados a determinada unidade." (o grifo não é do original).

6. em decisão de fls. 526/545, a autoridade julgadora de primeira instância manteve a presente exigência, sob o fundamento de que *"Permanece o pressuposto que resultou na autuação, que foi a falta de comprovação da efetividade dos serviços prestados (. . .)"* e que o contrato que previa a alegada assistência técnica, somente entrou em vigor em 01/01/1988;

7. no recurso interposto contra a decisão supra (fls. 554/570), a defesa reitera o caráter sigiloso da documentação produzida pela assistência técnica, diz que a ela teve acesso o perito da União, embora este tenha lhe feito ressalvas; assegurando que foi comprovada a efetividade da despesa, alega não caber ao julgador singular formular novas exigências, agora relacionadas à existência de contrato prévio, requisito não exigido por lei para a dedutibilidade de despesa; reitera a Recorrente que o contrato em questão se trata de mera renovação de ajuste anterior, pois, *"(. . .) todos sabem que a assistência técnica é elemento essencial dos contratos de franquia."*

Os fatos acima descritos somente podem levar à conclusão de que, em nenhum momento processual, a Recorrente atendeu à solicitação original do Fisco, qual seja a de comprovar a efetividade dos serviços prestados, que justificassem os desembolsos registrados na sua escrituração contábil a título de "assistência técnica", fato motivador das despesas glosadas no procedimento sob análise.

A absurda alegação de caráter sigiloso dos documentos que comprovariam a prestação dos serviços, não é oponível à exigência do agente fiscal, no exercício de sua atividade plenamente vinculada, o qual se obriga, ainda, a não divulgar informação obtida em



Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

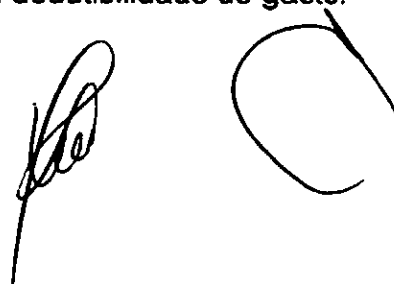
razão de ofício, sob pena de responsabilidade funcional (artigos 142 e 198, do Código Tributário Nacional – CTN).

Mesmo a conclusão do perito que analisou os documentos que comprovariam a efetividade dos serviços, não socorre a tese da defesa, por não haver sido constatado a alegada vinculação destes com os contratos apresentados, nem haver referência a custos que seriam cobrados das diversas unidades fabris contratantes, conforme transcrição supra.

O contrato apresentado, datado de 04/01/1988, não pode sustentar despesas que teriam sido realizadas em 1984 e 1985, sendo que a sua natureza de renovação de ajuste anteriormente firmado, não restou comprovado pela Recorrente.

Nem mesmo as despesas que a ora Recorrente comprovou documentalmente na fase impugnatória, se fizeram acompanhar de detalhamento que demonstrasse a sua vinculação com os registros contábeis efetuados na conta 91.1756 – Despesas com Assistência Técnica pagas à KAISER S/A CERVEJAS, além de não suprir a ausência de comprovação dos serviços prestados, a qual constitui o cerne da questão.

Entendo que não bastam aspectos formais para provar a prestação de serviços de assessoria técnica, uma vez que, exatamente pela facilidade com que despesas desta natureza se prestam à contabilização de dispêndios fictícios, dada à falta de materialização da contrapartida dos recursos registrados como saídos do patrimônio da pessoa jurídica, há que se cercar a operação, de documentação comprobatória hábil e idônea, de que, efetivamente, o pagamento efetuado, ou contabilizado como tal, era devido por serviços prestados por terceiros, a justificar a dedutibilidade do gasto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

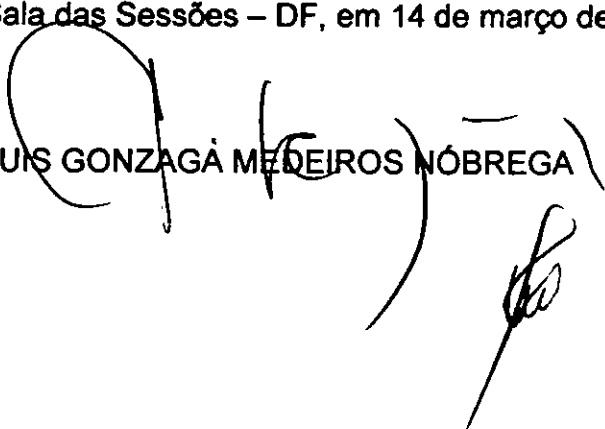
27

Processo n.º : 10735.000009/90-91
Acórdão n.º : 105-13.119

Por todo o exposto, e tudo mais constante do processo, voto no sentido de negar provimento ao recurso, neste particular, acompanhando o voto do eminente relator, quanto às suas demais conclusões.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 14 de março de 2000


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA

27