



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13807-011361/2001-37
Recurso nº. : 135.240
Matéria: : IRPJ e CSLL - Exercício- 1998
Recorrente : Pepsico & Cia.
Recorrida : 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo
Sessão de : 17 de junho de 2004
Acórdão nº. : 101- 94.605

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica- IRPJ

GLOSA DE DESPESAS DE VIAGEM: Os gastos assumidos pela empresa, incorridos por funcionários, efetivamente comprovados e discriminados, pagos pela empresa mediante prestação de contas dos funcionários, devem ser analisados sob o parâmetro da razoabilidade. Não é razoável entender-se que uma empresa multinacional pague despesas de viagem de seus funcionários, se não for a seu serviço. Provados os gastos, não questionada a vinculação funcional da pessoa a favor de quem foram assumidos, não subsiste a glosa em relação àqueles cuja comprovação foi apresentada.

GLOSA DE DESPESAS COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. Glosadas as despesas por consideradas desnecessárias, ao fundamento de que a fiscalizada não era parte na lide que lhes deu causa, comprovado que a empresa integra o pólo passivo da ação, elidida a acusação, não subsistindo a glosa.

PREJUÍZO NÃO OPERACIONAL. PERDA INDEDUTÍVEL NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. Correta a glosa de valores deduzidos a título de prejuízo não operacional, face à comprovação de que se trata, na realidade, de perda indedutível no recebimento de créditos, dissimulada sob a forma de aumento de capital e alienação da participação a preço simbólico.

CSLL

Ano-calendário: 1997

Ementa: DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda aplica-se, por decorrência, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PEPSICO & CIA.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para

V^o G^o

cancelar a glosa de despesa com honorários advocatícios e reduzir a glosa de despesas com viagens ao valor de R\$ 3.312,24, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Junior, Sebastião da Silva Cabral e Orlando José Gonçalves Bueno, que também afastavam a tributação relativa ao item perda indedutível no recebimento de crédito. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Valmir Sandri.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ e CAIO MARCOS CÂNDIDO.

Recurso nº. : 138.765
Recorrente : Pepsico & Cia.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário contra decisão da 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo.

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo o relatório que compõe a Decisão Recorrida :

“Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 471 a 480, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, relativa ao ano-calendário de 1997, foram constatadas as seguintes irregularidades:

GLOSA DE DESPESAS DE VIAGENS E DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS

2. Foram glosadas despesas de viagens internacionais (fls. 481 e 482), em razão de a contribuinte não ter logrado demonstrar que as mesmas foram necessárias às operações da empresa.

3. Também foram glosadas despesas com honorários advocatícios (fl. 471). Tais despesas se referem à lide comercial entre a J. Cruz Indústria e Comércio Ltda. e a Pepsico Inc. (empresa norte-americana).

GLOSA DE DESPESAS A TÍTULO DE PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO

4. Observa a fiscalização que em 17/10/96 a contribuinte celebrou com a empresa Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda. (PCE) um contrato de mútuo, na condição de mutuante, no valor de R\$ 25.620.000,00. Os juros desse empréstimo montavam, em 17/10/96, a R\$ 5.021.749,89. Em 8/11/96, fazendo adiantamento à PCE a título de marketing, a contribuinte creditou-se em R\$ 5.145.000,00. Em 27/12/96, em novo adiantamento de marketing à PCE, a contribuinte creditou-se em R\$ 4.380.778,21. Em 17/10/97 o total do crédito da contribuinte sobre a PCE era de R\$ 40.167.528,98.

5. Em 17/10/97 a contribuinte converteu seu crédito sobre a PCE num investimento no valor de R\$ 40.516.244,00, que representou um aumento no capital da PCE, objeto da 15ª alteração de seu contrato social, no qual constam outros aportes de capital, além desse da contribuinte. Após 5 dias, em 22/10/97, a contribuinte alienou à Companhia Cervejaria Brahma e às Cervejarias Reunidas Skol Caracu S.A. a totalidade desse investimento, pelo valor simbólico de R\$ 1,00 (um real), conforme consta da 17ª alteração do contrato social da PCE e do “Contrato de Aquisição entre Buenos Aires Embotelladora S.A., Baesa Capital Corporation Ltd., Seven-Up Concesiones S.A., PCE Empreendimentos Ltda. e Companhia Cervejaria Brahma, Cervejarias Reunidas Skol Caracu S.A.”

6. Em consequência da venda do investimento, com perda praticamente total, a contribuinte lançou em seu balanço de 1997 o prejuízo não-operacional de R\$ 40.167.528,98. Esse lançamento é o que foi contestado pela fiscalização, pelos motivos abaixo expostos.

Handwritten signatures: JF and Gal

7. Até 17/10/97 a investida (PCE), com capital social de R\$ 99.673.443,00, tinha como sócia majoritária Baesa Capital Corporation Ltd., sediada na Flórida - Estados Unidos, e como sócia minoritária Seven-Up Concesiones S.A.I.C., sediada em Buenos Aires - Argentina. A partir daquela data, com a 15ª alteração de contrato, são integradas ao quadro societário as quotistas Buenos Aires Embotelladora S.A., sediada em Buenos Aires - Argentina, que se torna a majoritária, e Pepsico & Cia., a investidora fiscalizada.

8. No mesmo dia 17/10/97, com a 16ª alteração de contrato, a PCE Empreendimentos Ltda., CNPJ nº 01.108.160/0001-11, sediada em São Paulo - SP, aporta à PCE R\$ 360.305.388,00, elevando o capital da investida para R\$ 666.262.761,00. assim, em apenas um dia a investida teve seu capital aumentado de R\$ 99.673.443,00 para R\$ 666.262.761,00, mediante a capitalização de créditos de terceiros.

9. Salienta a fiscalização que as empresas que inverteram seu capital na investida são todas interligadas, tendo por controladora uma mesma sócia, a Pepsi-Cola Incorporated, com sede nos Estados Unidos. Esta, como entidade-mãe, controlava, no período fiscalizado, 59,9% da Baesa (Buenos Aires Embotelladora S.A.), principal quotista da Pepsi-Cola Engarrafadora (PCE, a investida).

10. A árvore societária dessas empresas era a seguinte. A Buenos Aires Embotelladora S.A. (da Argentina) controlava 99,99% da Seven-Up Concesiones S.A. (da Argentina). Esta controlava 0,01% da Baesa Capital Corporation Ltd. (das Ilhas Caimã). Esta controlava 99,99% da PCE Empreendimentos Ltda. (que passou a quotista majoritária da PC Engarrafadora - PCE). Assim, a Baesa de Caimã, possuidora de 99,99% das quotas da PCE, após 17/10/97 passou a deter o controle desta em nome próprio e ainda por meio do controle que exercia sobre a PCE Empreendimentos Ltda., convertida em majoritária na PCE. Tanto a Baesa de Caimã quanto a da Argentina (Buenos Aires Embotelladora S.A.) eram controladas pela entidade-mãe, a Pepsi-Cola Incorporated, sediada nos Estados Unidos. A Pepsico & Cia. (a fiscalizada) tinha como sócias a Pepsico Inc. e a Beverages, Foods & Service Industries, Inc., ambas americanas. Em 22/10/97, como já informado, a PCE é vendida para a Brahma pelo preço de R\$ 1,00 (um real).

11. A controladora da PCE, a Buenos Aires Embotelladora S.A., com sede na Argentina, é uma franqueada da PepsiCo americana para certas regiões da Argentina e do Uruguai, tendo iniciado suas operações em Buenos Aires em 1990. No Brasil a empresa operava em algumas regiões, principalmente através de sua subsidiária, a Pepsi-Cola Engarrafadora (PCE).

12. Após uma fase de prosperidade na Argentina, entre 1990 e 1993, a companhia começou a experimentar o declínio com a crise naquele país, a partir de 1995. Por outro lado, no Brasil, nesse mesmo ano, o volume de negócios cresceu acima de 40%. Após fazer altos investimentos a fim de enfrentar o crescimento da demanda, a empresa caiu numa crise de superprodução, agravada pela queda da demanda no mercado de refrigerantes e pela política monetária adotada pelo governo, a partir de 1996.

13. Os altos custos da dívida contraída ao longo do tempo levaram-na a procurar uma saída no mercado. Em 30/09/96 a empresa firmou com a PepsiCo americana um acordo suspensivo, destinado a garantir condições para uma reestruturação operacional e para a negociação dos débitos. Esse acordo durou até 31/03/97, momento em que os débitos se mostravam solváveis. Entretanto, a situação econômica da empresa

GR PF

continuou a se deteriorar rapidamente, e, em 30 de setembro de 1997, atingiu a posição de patrimônio negativo, que alcançou a soma de 330,1 milhões de dólares.

14. Em 1997 a empresa argentina, através da Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda. (PCE), sofreu perdas expressivas na operação brasileira. Em consequência, mostrou-se incapaz de honrar parte de sua obrigações, vendo-se obrigada a acumular uma elevada dívida com os bancos.

15. No segundo semestre de 1997 anunciou publicamente sua intenção de vender as subsidiárias brasileiras. Em 29/07/97 recebeu uma oferta de compra da Companhia Cervejaria Brahma. Em 30/09/97 os termos principais da transação foram aprovados pelos acionistas da Baesa. Na realidade, naquela data a Brahma assumiu efetivamente a direção das operações da empresa, conforme Relatório Anual publicado pela Buenos Aires Embotelladora S.A., para o ano fiscal encerrado em 30/09/97.

16. Assim, conquanto o desfecho da transação de venda viesse a ocorrer em 22/10/97, os resultados das operações no Brasil, incluindo a contabilização dos direitos e obrigações, foram assumidos pela Brahma já a partir de 30/09/97.

17. Complementando a transação, a PepsiCo americana, sociedade-mãe detentora do direito de franqueamento do negócio, concordou em transferir a franquia de engarrafamento no país para a Brahma, e "abriu mão" de 36.954 dólares que lhe eram devidos pelas empresas brasileiras.

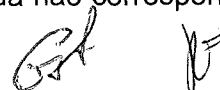
18. A Baesa Argentina, por sua vez, ofereceu garantias pelas ações de sua subsidiária sediada nas Ilhas Caimã e concordou em se esforçar por vender essas ações. Comprometeu-se, ainda, a oferecer em favor da PepsiCo o resultado dessa venda, em troca das vantagens dadas à Brahma naquela ocasião.

19. Os dados acima foram colhidos do Relatório Anual (para o ano fiscal encerrado em 30/09/97) publicado pela Buenos Aires Embotelladora S.A., em obediência ao "Securities Exchange Act of 1934", da "Securities and Exchange Commission" de Washington - Estados Unidos, e da Declaração de Registro, segundo o "Securities Act" de 1933 dada a público e junto à "Securities and Exchange Commission" de Washington - Estados Unidos. Ambas as publicações são de domínio público, estando à disposição dos interessados na empresa, sobretudo dos investidores que operam na Bolsa de Nova York.

20. A fiscalização relaciona às fls. 475 a 477 informações adicionais sobre a Baesa e a PCE, divulgadas na imprensa nacional e no exterior, visando a reforçar os dados supramencionados.

21. Segundo a fiscalização, os atos negociais praticados entre a fiscalizada e a PCE representaram uma coligação de contratos, ou seja, constituíram um processo por etapas, em que primeiro foi feita uma capitalização na investida e em seguida a venda das quotas para terceiros. A forma empregada representa uma espécie de estrutura negocial em que a dependência mútua das vontades individuais é a condição para alcançar um fim comum. Está claro que a formação sucessiva dos atos negociais pressupôs a imposição da vontade predominante da empresa-mãe, comprovado tal fato pela sua atuação enquanto se agravava a situação econômica da Baesa argentina.

22. O que se discute, do ponto de vista fiscal, é a licitude da capitalização do empréstimo, seguida da alienação do capital adquirido a terceiros, resultando o prejuízo não operacional aproveitado pela fiscalizada. Está claro que o fim visado pela ação negocial coordenada não corresponde



ao fim típico do negócio levado a cabo. Num negócio típico dessa natureza, se espera que o investimento promova o benefício da sociedade e conseqüentemente dos sócios, sob pena de se pôr em dúvida a eficiência da gestão em face do interesse dos proprietários. Uma capitalização cujo resultado econômico é previsivelmente nefasto para o interesse da sociedade contraria a lógica do empreendimento como um todo e, como tal, deve ser evitada. Tendo em vista que as informações necessárias à correta avaliação da transação estavam à disposição da investidora, e que essas informações não a recomendavam, antes pelo contrário – basta lembrar que a própria Baesa argentina anunciou que a administração das operações no Brasil, a cargo da PCE, haviam passado às mãos da Brahma em 30/09/97, isto é, 17 dias antes de a investidora converter o seu crédito em capital da investida –, não resta senão concluir que o interesse individual da empresa foi negligenciado. Não seria de se esperar que isso se desse se a transação não se tivesse configurado como uma coligação de vontades atípica sob o aspecto negocial, arranjada numa sucessão de atos coordenados sob a égide da sociedade-mãe.

23. Deve-se também observar as conseqüências do ato negocial para com terceiros, cujos interesses são determinantes para a legalidade dos contratos. A coligação de contratos, no caso, perdeu o seu caráter de legalidade, porque, estando calcada em motivos econômicos estranhos à tipicidade da transação, produziu o seu efeito mais patente na forma de prejuízo ao Fisco.

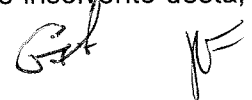
24. A Pepsico, ao extinguir um crédito por meio de um investimento na PCE, agiu por uma causa econômica eivada de um motivo anticomercial, o qual afastou os seus atos das finalidades normais dos contratos mercantis. Como parte do plano artificioso, ela integrou a comunidade de motivos das interligadas, a fim de lograr a consecução do fim econômico de menor custo tributário, alheia ao interesse legítimo de terceiros, sob a capa jurídica de um negócio típico de capitalização e venda sucessiva de patrimônio com prejuízo.

25. O fim ulterior, que ultrapassou o fim típico de uma venda, com o qual se concluiu o procedimento negocial atípico, se realizou quando essa venda alcançou o valor simbólico de um real. Tal redução do preço serviu para a realização de um negócio simulado. O fato de as partes conhecerem as bases concretas, as quais eram notórias também no mercado, propiciou que fins distintos dos normais para a espécie de negócio levada a efeito passassem ao primeiro plano.

26. A empresa, chamada pelo Fisco a se manifestar sobre se teria baseado a sua decisão numa real avaliação econômica do negócio que estava realizando, declarou que: *“Não houve laudo de avaliação para a venda da Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda.. Entendemos que o valor de venda poderia variar muito, sempre em função da expectativa do que cada possível comprador poderia representar para o futuro da marca ‘Pepsi-Cola’ no nosso país, e que um laudo de avaliação puro e simples jamais contemplaria tal valor intangível da marca, e tampouco a expectativa de negócios em relação a cada um desses possíveis compradores”* (fl. 291).

27. Na verdade, a PCE foi avaliada na ocasião pela compradora e auditada, para se chegar ao valor de ativo nulo, como reporta a Declaração de Registro (Form F-1) da Baesa junto à Securities and Exchange Commission, na página 40 e nas Notas 13 e 19 das Consolidated Financial Statements.

28. Os dados disponíveis mostram que o fim visado com a capitalização em tela não foi efetivamente o de investir. Se o fosse, ou seja, se a causa do negócio fosse tornar a investidora, Pepsico & Cia., co-proprietária da investida, PCE, os fatos relativos à situação insolvente desta,



conhecidos de antemão, seriam necessariamente levados em conta, e haveriam de orientar a tomada de decisão no sentido do melhor resultado econômico, o que não se deu. Não poderia haver interesse em manter um investimento permanente numa empresa insolvente, cujas operações diárias já eram controladas, há 17 dias, pela companhia sua sucessora, ou seja, numa empresa que efetivamente já trocara de dono no momento em que recebia o aporte de capital da fiscalizada.

29. Não resta, pois, dúvida de que a capitalização e ulterior alienação do investimento ocultou o verdadeiro objetivo, que foi o de se eximir dos efeitos tributários que acarretaria a perda em operação de crédito, que de antemão se sabia ou se supunha incobrável, ou que se estava disposto a deixar passar com ânimo liberal.

30. Em razão de ter convertido um empréstimo numa capitalização, de maneira francamente atípica, com o único fim de se furtar à imposição tributária legítima, a contribuinte tornou o seu complexo ato negocial, aparentemente lícito, numa infração à legislação do Imposto de Renda. Fazendo isso, cometeu uma fraude à lei, que surge exatamente do uso artificioso de uma estrutura negocial que visa, não à satisfação da norma legal, mas ao seu abuso. As partes agiram pelos motivos que lhe garantissem o menor custo, sem levarem em conta que um negócio com essa conformação é por si mesmo inoponível a terceiros, como o Fisco, considerando os seus efeitos tributários prejudiciais.

31. Destaca a fiscalização que o Parecer Normativo CST nº 46/87, interpretando matéria correlata, assevera que *“realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência...”*.

32. Em face do acima exposto, a fiscalização procedeu à glosa da perda em operação de crédito no valor de R\$ 40.167.528,98.

.....
34. Cientificada dos lançamentos em 18 de março de 2002 (fls. 485 e 490), a empresa interessada, por meio de seu advogado, regularmente constituído (fl. 509), apresentou, em 17 de abril de 2002, as impugnações de fls. 499 a 507 (IRPJ) e fls. 768 a 778 (CSLL), de igual teor, alegando, em síntese:

35. O Auditor Fiscal considerou como não dedutíveis despesas com o pagamento de viagens internacionais (R\$ 52.798,15) e despesas com honorários advocatícios (R\$ 320.000,00). Glosou, ainda, despesas com perdas com créditos diversos (R\$ 40.167.528,98), decorrentes de empréstimos (R\$ 25.620.000,00), juros relativos a esses empréstimos (R\$ 5.021.749,89) e adiantamentos para realização de marketing (a contribuinte cita o valor de R\$ 10.525.778,21, sendo que o correto é R\$ 9.525.778,21), todos realizados com a Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda. (PCE).

36. Quanto ao primeiro item da autuação, glosa das despesas com viagens internacionais, alega a impugnante que sua atividade abrange a necessidade de realizar viagens pelo Brasil e pelo exterior, e que, sendo sua controladora domiciliada no exterior, tais despesas estão plenamente justificadas, devido ao último item da autuação, uma vez que a efetivação dos negócios jurídicos referentes à venda da Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda. (PCE) demandou muitas reuniões, todas realizadas no exterior. Ressalta ainda a impugnante que os principais acionistas e credores da empresa devedora estavam também domiciliados no exterior. Essas reuniões foram necessárias para que a impugnante protegesse seus interesses e mantivesse seus negócios.

37. Com relação ao segundo item da autuação, glosa de despesas com honorários advocatícios, afirma a impugnante que, conforme documentos anexos, tais despesas, além de serem efetivas, têm pertinência com a atividade da empresa, sendo usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da impugnante, referindo-se à defesa de seus interesses em processos judiciais e administrativos.

38. Como acontece com todas as empresas que realizam contratos de franquias e concessões de vendas, ao destituírem seus franqueados e concedidos, são levantados alguns problemas jurídicos cujo deslinde necessita que sejam discutidos no Judiciário ou na Secretaria de Direito Econômico ou no Conselho Administrativo de Direito Econômico (CADE). Faz-se, então, necessário que sejam ouvidos alguns juristas e especialistas para melhor equacionar as questões que são levantadas pelas empresas cujo contrato foi rescindido.

39. No caso presente, as despesas relacionam-se com os processos instituídos pela J. A. Cruz, que, levando a questão de sua rescisão ao CADE, fez com que a impugnante ouvisse juristas e especialistas de grande renome no mundo jurídico.

40. O terceiro valor contestado é uma tentativa de desconsiderar as operações que a empresa realizou para viabilizar a proposta de venda da Buenos Aires Embotelladora S.A. (Baesa), com sede na Argentina, engarrafadora da PepsiCo Inc. na Argentina e Uruguai, e no Brasil (através da Pepsi-Cola Engarrafadora – PCE) à Companhia Cervejaria Brahma.

41. Tendo se tornado incapaz de efetuar o pagamento de empréstimos por ela contraídos, a Baesa, em 30/09/96 firmou com a PepsiCo americana um acordo suspensivo (equivalente no Brasil a uma concordata suspensiva), destinado a garantir condições para uma reestruturação operacional e, principalmente, para a negociação de seus débitos com a impugnante, fornecedores e diversas instituições financeiras.

42. Sem esse acordo as operações realizadas pela Baesa no Brasil seriam interrompidas, e a decretação de sua insolvência pelos demais credores seria inevitável, constituindo-se, assim, numa operação importante e necessária para a continuação de suas operações. Somente com esta garantia, a venda da empresa à Brahma tornou-se viável.

43. Devido a essa situação insustentável, a impugnante foi obrigada a dar apoio financeiro e de marketing, realizando o contrato de mútuo e os demais aportes financeiros mencionados.

44. As despesas em questão, por efeito de negociação, não deveriam integrar a operação de venda, o que transformou o investimento realizado num valor não recuperável, tornando-se um custo que a impugnante teve de arcar para viabilizar a citada operação de venda.

45. As operações que o Auditor Fiscal alega terem sido feitas fraudulentamente, e com o intuito de burlar o Fisco, na realidade foram efetuadas como o único meio possível para que fossem mantidas as vendas e a produção normal da PCE, impedindo, assim, um prejuízo maior à impugnante.

46. A garantia efetuada foi determinante do pagamento e da viabilização da venda, realizada em data anterior aos pagamentos.

47. Destaca a impugnante que, sendo o passivo maior que o ativo, o prejuízo exsurge de forma clara e tranqüila. Alega que a impugnante também sofria enormes prejuízos, e o perigo da retirada de seus produtos do mercado só faria crescer mais tais prejuízos.

48. Quanto ao argumento de que a venda foi realizada somente após o início da data em que a Brahma assumiu efetivamente a direção das

operações da Baesa, alega a impugnante que uma operação dessa monta requer, além da confecção de inúmeros documentos legais, que demandam tempo, a verificação das operações da empresa, para que não houvesse nenhuma descontinuidade.

49. Justificando as despesas glosadas, a impugnante cita o artigo 242 do RIR/94, e alega que *"quando a lei se refere a despesas necessárias, deve-se entender que está se reportando às despesas que sejam uma contingência da atividade geradora de renda"*, e que *"a lei não pode desconsiderar custos e encargos que atendam às condições de operacionalidade, que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela empresa"*. As despesas devem atender às condições de efetividade, ou seja, serem verdadeiras, e de pertinência.

50. Alega que todas as despesas glosadas devem ser levadas em conta na apuração do lucro sujeito ao imposto, pois são inerentes à atividade empresarial, sendo uma contingência do exercício dessa atividade.

51. Quanto à questão derradeira, alega a impugnante que o Auditor Fiscal construiu uma interpretação que a doutrina e a jurisprudência não vêm acolhendo. Destaca as figuras da fraude e do abuso de direito, vinculando o problema aos conceitos de elisão e de evasão fiscal, estando seus limites na anterioridade da ação ou omissão do sujeito passivo em relação à ocorrência do fato gerador e na perfeita juridicidade desse ato ou omissão.

52. Afirma que os juristas entendem que não pode haver simulação quando o ato que se quer inquirir de ilícito tenha condições de ser vedado por lei ou por qualquer outra razão. Se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao Fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal, e não de evasão.

53. Não existe qualquer legislação que impeça o direito de uma pessoa, jurídica ou não, de dar uma garantia, de realizar contratos de mútuo, ou mesmo de procurar manter as operações de que depende, como ocorreu no presente caso. Além do que, a não ser nas palavras do Auditor Fiscal, não há quaisquer provas, ou mesmo indícios, de que tenha havido simulação. Houve apenas o exercício do direito de contratar e de exercer opções, que, em vez de desfavorecer o Fisco, favoreceram o negócio que continuou, não se verificando qualquer dissimulação.

54. No caso presente também não há abuso de direito, pois não existiu desvio de finalidade, não ocorreu qualquer ato contrário ao direito, como visto acima. Contesta a impugnante o uso da expressão abuso de direito, afirmando que nem mesmo na Lei Complementar nº 104/2001 consta qualquer menção a essa expressão.

55. Destaca, ainda, que a supracitada Lei Complementar, que autoriza as autoridades fiscais a desconsiderar atos e negócios jurídicos praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, não é aplicável a fatos passados, anteriores à sua vigência.

56. Protestando por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive perícia jurídico-contábil, e de correta instrução do processo, com a juntada de mais elementos, a impugnante requer que seja declarada a improcedência da autuação."

15
Ged

A 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo – SP-1, mediante o Acórdão DRJ/SPO1 Nº 1340, de 13 de agosto de 2002, acordou, por unanimidade de votos, em julgar procedente o lançamento.

Esse acórdão foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ

Ano-calendário: 1997

Ementa: PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS.

Indefere-se pedido de juntada de novas provas e de realização de perícia, posto não atendidos os requisitos legais de admissibilidade.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. PROVA DE SUA NECESSIDADE. ÔNUS DA CONTRIBUINTE.

Compete ao contribuinte o ônus da prova da legitimidade dos lançamentos que importem redução do crédito tributário. A dedutibilidade das despesas de viagens e de honorários advocatícios está condicionada à comprovação de sua necessidade às atividades da empresa.

PREJUÍZO NÃO OPERACIONAL. PERDA INDEDUTÍVEL NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.

Correta a glosa de valores deduzidos a título de prejuízo não operacional, face à comprovação de que se trata, na realidade, de perda indedutível no recebimento de créditos.

MULTA AGRAVADA.

No caso de evidente intuito de fraude, impõe-se a aplicação de multa agravada.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL

Ano-calendário: 1997

Ementa: DECORRÊNCIA.

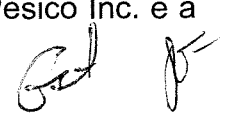
O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Lançamento Procedente

Inconformada, a contribuinte apresenta, tempestivamente, o Recurso de fls. 831/856. Quanto ao arrolamento de bens, deixou de apresentá-lo porque, conforme cópia do balanço contábil e da última declaração de imposto de renda apresentada, não possui qualquer bem ou direito no seu patrimônio.

Neste recurso, além de reeditar as razões da impugnação, a Recorrente, aduz, em síntese, o seguinte:

Para manter a glosa das despesas, a decisão apresenta, como justificativas, não ter sido demonstrada a vinculação dos gastos com as receitas da empresa, e que os honorários advocatícios se referem a lide entre a Pesico Inc. e a

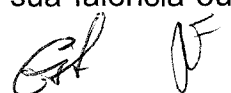


J.Cruz Indústria e Comércio, não sendo parte a Recorrente. A peça acusatória e a decisão recorrida não trazem quaisquer indícios de prova que as despesas foram realizadas por mera liberalidade. Junta o "Resumo das Despesas de Viagem", já apresentados à fiscalização, para evidenciar sua ligação com o interesse da empresa. Quanto aos honorários advocatícios, nos litígios em que estão envolvidos a CADE e a Secretaria de Direito Econômico, diz que é comum que os franqueados e os concedidos, no momento de discutir seus direitos tenham que incluir o acionista controlador também como responsável pela demanda. Além disso, a representação da empresa estrangeira, para esse efeito, nos termos do art. 2º, especialmente seu § 2º, da Lei 8.884/94, compete ao responsável por sua filial, agência, sucursal, estabelecimento, donde se pode concluir que as despesas são necessárias.

Outrossim, o contrato de financiamento foi firmado entre a Recorrente e J. A. Cruz, e seu âmbito estava adstrito ao território brasileiro, sendo dessa forma responsável por qualquer ato decorrente do vínculo contratual. Junta, ainda, documentos que provam que está, também, no pólo passivo da ação.

Quanto à glosa de despesas com perdas em operações de crédito, alega a Recorrente que foram desconsideradas as operações realizadas para viabilizar a proposta de compra, feita pela Companhia e Cervejaria Brahma, da Buenos Aires Embotelladora S.A.- BAESA, com sede na Argentina.

Esclarece que é detentora da tecnologia da fabricação dos xaropes utilizados na fabricação de refrigerantes, não tendo tecnologia nem logística para as atividades de engarrafamento e distribuição, que por isso são detidas por outras empresas. Durante o período em que a BAESA manteve vínculo com a Pepsi Cola Engarrafadora (PCE), limitou-se a estabelecer os mesmos contratos cooperativos de propaganda e marketing para controlar sua marca e imagem junto ao mercado e aos engarrafadores-distribuidores. Ao constatar que a BAESA não tinha condições de continuar desenvolvendo suas operações, por estar insolvente, foi obrigada a intervir para que aquela empresa desse continuidade às suas operações, sob pena de sofrer perda total do canal mercadológico da marca Pepsi no Brasil. Teve, assim, de firmar ACORDO SUSPENSIVO (nos termos da lei americana e equivalente no Brasil à concordata), que deu início a uma reestruturação na BAESA e a uma série de negociações com os bancos e com os fornecedores pelos quais, como parte do Grupo Acionário Controlador, iniciou aportes de capital a fundo perdido, para que a BAESA não tivesse sua falência ou



insolvência decretada. Ao mesmo tempo, procurou um grupo que pudesse arcar com os ônus de pagar as dívidas com os bancos fornecedores ou, se há tivessem sido saldados, adquirir a BAESA.

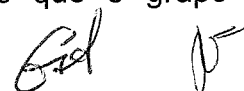
Aduz que ao convencionar com a BAESA a suspensão de seu auto-gerenciamento, nos termos da lei americana, realizou uma legítima e correta operação comercial, e não um negócio simulado, como concluiu a fiscalização. Tal operação consistiu em aportes financeiros que jamais poderiam ser recuperados, e sua natureza jurídica não é de empréstimos geradores de crédito, mas de capital não exigível. Por isso, não poderiam se tipificar entre os enquadráveis como normais da atividade da Recorrente.

Diz que com isso, tornou-se possível a oferta realizada pela Brahma; que as operações não foram para burlar o fisco, mas tiveram transparência negocial e contábil, com o fim único de salvar o único canal mercadológico da marca Pepsico; que a garantia efetuada foi determinante do pagamento, e com ele a viabilização da venda, que foi realizada em data anterior aos pagamentos. E indaga: Como obter vantagem de um ato ilícito e nítido de venda por R\$ 1,00 de algo que não alcançava esse valor?

Quanto à argumentação de que a venda foi realizada somente após a data em que a Brahma assumiu a direção das operações, ressalta que uma operação dessa monta requer, afora a confecção de inúmeros documentos, a verificação das operações da empresa, para não haver descontinuidade .

Invoca doutrina de Hugo de Brito Machado a respeito da efetividade e pertinência de custos e encargos, com fins à dedutibilidade, bem como um Acórdão do Conselho de Contribuintes, referido na obra de Noé Winkler, onde se sustenta que não pode prosperar a ação fiscal que impugnou a apropriação de despesas sem o aprofundamento necessário ao gênero e detalhamento das operações em causa.

Ressalta que: (a) ao convencionar a alienação da BAESA, a Recorrente alienou um patrimônio negativo; (b) jamais concedeu, nem concederia, créditos a uma empresa insolvente e inadimplente, tendo, sim, realizado uma complexa operação de salvação de um instrumento essencial ao canal de produção e distribuição dos refrigerantes; (c) a operação de aporte de capital em uma sociedade é operação de direito privado, e não de direito público, e a urgência com que a Recorrente tinha que agir para impedir a falência antes que o grupo

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Gid' and the other a stylized 'P' or similar mark.

conseguisse um investidor, levou-a a não efetivar, de imediato, a capitalização dos recursos aportados. Diante disso, argumenta que, considerando que o art. 85 do Código Civil estabelece que, nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem, é indiscutível não ter se caracterizado a simulação, como previsto no art. 102 do Código Civil. Insiste, em que não foi praticada operação de financiamento, ou de empréstimo, mas adiantamento de recursos financeiros, aportes para futuro aumento de capital, que se efetivou, por razões meramente operacionais e negociais, na mesma data em que foi concluída uma transação comercial, como já noticiavam os jornais há alguns dias. Acrescenta nada haver de extraordinário na divulgação da transação 15 dias antes de sua efetivação, já que a adquirente era empresa com ações negociadas na Bolsa de Valores, e tal atendia ao princípio da transparência.

Insiste na licitude da operação de formalização de uma capitalização já sinalizada e antecipada, argumentando que seria impossível realizar operações de empréstimo ou financiamento a uma empresa que, embora indispensável para a dinâmica de seus negócios, estava a ponto de falir. Por outro lado, não poderia deixá-la cair nas mãos do Concorrente.

Traz doutrina e jurisprudência relativas a fraude, simulação, dissimulação, abuso de direito e elisão e lembra que a Lei Complementar 104/2001 não pode ser aplicada a negócios jurídicos realizados antes do início de sua vigência.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e foi encaminhado a este Conselho pela autoridade preparadora sem ter sido feito o arrolamento de bens em face da ausência de bens e direitos no patrimônio da Recorrente. Dele conheço .

Sobre a glosa das despesas de viagens e de honorários advocatícios, a decisão de primeira instância manteve a exigência ao fundamento de que, analisando-se as peças juntadas aos autos, tanto na fase de fiscalização, quanto na impugnação, constata-se que tais documentos, quando muito, comprovam o dispêndio, sem, contudo, demonstrar a vinculação dos gastos com as receitas da empresa.

Quanto aos honorários advocatícios, observa que, a partir das peças juntadas aos autos, tanto na fase de fiscalização, quanto na impugnação, verifica-se que tais despesas não poderiam ter sido contabilizadas pela contribuinte, pois, se referem à lide comercial entre J. Cruz Indústria e Comércio Ltda. e Pepsico Inc. (empresa norte-americana), não tendo restado comprovado que a fiscalizada era parte na lide. Destaca que o simples fato de a contribuinte fazer parte do mesmo grupo empresarial que a Pepsico Inc. não a autoriza, do ponto de vista tributário, a assumir a defesa da causa jurídica em questão e a lançar as despesas correspondentes.

Entretanto, os documentos de fls. 902/986, 1050/1177 demonstram que a Recorrente era parte ré integrante da lide instaurada por J.Cruz e outros, o que elide a motivação trazida para a glosa.

Sobre as despesas de viagens, deve-se ter em conta que é perfeitamente usual e normal que uma empresa tenha despesas de viagem relacionadas com sua atividade. Em se tratando de empresa que faz parte de um grupo multinacional, é também absolutamente usual a ocorrência de viagens de seus funcionários e administradores ao exterior. No caso, provados os gastos, que montaram em R\$ 52.798,15, exige-se a prova de sua vinculação à atividade da empresa. A Recorrente apresentou relatórios identificando os gastos e a destinação



da viagem. A decisão de primeira instância declarou, genericamente, que os documentos apresentados não comprovam a vinculação dos gastos às necessidades da empresa. Os gastos foram pagos pela empresa mediante prestação de contas dos funcionários. No caso, parece-me deva ser aplicado o parâmetro da razoabilidade. Não é razoável entender-se que uma empresa multinacional pague despesas de viagem de seus funcionários, se não for a seu serviço. Dessa forma, os gastos incorridos por funcionários, efetivamente comprovados e discriminados, assumidos pela empresa, ou o foram no desempenho da atividade da empresa, ou (quando se tratar de gastos de administradores, diretores, gerentes e seus assessores) são remuneração indireta. Se caracterizados como remuneração indireta e não tiverem sido adicionados aos salários, sujeitam-se à tributação exclusiva na fonte. Provados os gastos, não questionada a vinculação funcional da pessoa a favor de quem foram assumidos, apresentada a justificativa de sua necessidade, cabe analisar sua razoabilidade. Aquelas que o julgador entender não razoáveis devem ser, de pronto, e motivadamente, rejeitadas. Se convencido de sua razoabilidade, poderá ele decidir de imediato de acordo com seu convencimento (se não tiver qualquer dúvida a respeito), ou converter em diligência para certificar-se de suas dúvidas.

No presente caso, analisando-se os documentos juntados em confronto com o resumo explicativo de fls. 899/900, tem-se como não justificados os valores de R\$ 1.377,99; R\$ 172,15; R\$ 469,52 e R\$1.292,58.

Por outro lado, vê-se que foram computados em duplicidade no auto de infração os valores de R\$ 1.300,91; R\$ 2.422,36; R\$1.025,97; R\$1.658,04 e R\$1.941,27.

Algumas das despesas glosadas, efetuadas pelo diretor jurídico J. Talarico, não poderiam ser classificadas como “despesas de viagem”. São despesas efetuadas na cidade do Rio de Janeiro, onde reside o diretor (Hotel Le Meridian Copacabana, Restaurante Monte Carlo Rio de Janeiro, Restaurante Casa da Suíça, Hotel Copacabana Palace, Café do Teatro, etc.). Ocorre que tais despesas, além de poderem constituir despesas de representação (os relatórios de comprovação mencionam “pessoas convidadas”: H. Ibeas, da Lobo e Ibeas Advogados, M. Cordeiro, R. Frazão e O. Brown, da Elma Chips, e Aguirre, da P. Hut), serão, quando muito, remuneração indireta do diretor, a ser tributada exclusivamente na fonte, conforme § 2º do art. 74 da Lei nº 8.393/91.



Portanto, quanto a este item, deve ser mantida a glosa apenas sobre a importância de R\$ 3.312,24.

Passo a apreciar o item “ perda no recebimento de créditos” :

É incontestável que em 17/10/97 a Recorrente era credora da Pepsi-Cola Engarrafadora Ltda. (PCE), no montante de R\$ 40.167.528,98. É também inegável que, de acordo com a legislação em vigor, eventuais perdas no recebimento daqueles créditos eram indedutíveis para fins de tributação. E o fato de que a PCE era insolvente, a própria Recorrente o afirma. Aliás, todos os fatos relatados são incontroversos. O único aspecto contestado pela recorrente é que a operação de capitalização e subsequente venda do investimento a preço simbólico tenha sido simulada, eis que atendeu a, segundo afirma, lícito interesse comercial.

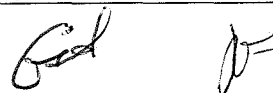
Não se contesta que houvesse interesse comercial do grupo Pepsico na reestruturação operacional da BAESA e nas complexas operações de salvação, como relata a Recorrente,

Nem se duvida que, diante de uma situação insustentável, a Recorrente tenha sido obrigada a dar apoio financeiro e de marketing, realizando o contrato de mútuo e os demais aportes financeiros mencionados. E que tais aportes tenham sido efetuados como o único meio possível para que fossem mantidas as vendas e a produção normal da PCE, impedindo um prejuízo maior à Recorrente.

Todavia, o que não consegue a Recorrente demonstrar é que, segundo afirma, *“jamais concedeu ou concederia créditos a uma empresa insolvente e inadimplente”*, e que os aportes representaram adiantamento de recursos financeiros para futuro aumento de capital.

Fazendo referência ao jurista Ricardo Mariz de Oliveira, pondera a Recorrente que o problema está diretamente vinculado ao conceito de elisão e evasão fiscal, estando seus limites situados na anterioridade da ação ou omissão do sujeito passivo em relação à ocorrência do fato gerador e na perfeita juridicidade do seu ato ou omissão.

Não são apenas esses dois os limites a diferenciar elisão de evasão. Já em 1997 o ilustre jurista citado pela recorrente ensinava que a elisão, além resultar da prática ou da não prática de atos ou negócios anteriores à ocorrência do fato gerador (para evitá-la) visando à economia tributária, para ser legítima, deve decorrer de atos ou omissões que não contrariem a lei, e de atos ou omissões efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados



em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal ¹. Essa lição foi repetida em publicação² mais recente, nos seguintes termos:

"A elisão fiscal lícita, buscada pelo planejamento tributário, diferencia-se da evasão fiscal ilícita por três - e apenas três - elementos: (1) decorrer de atos ou omissões da pessoa (que não é contribuinte) anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação que ela quer elidir, (2) decorrer de atos ou omissões conformes à lei, e (3) decorrer de atos ou omissões reais e não simulados."

O que de fato transparece é que, no esforço de reestruturação da Baesa e na tentativa de conseguir um investidor para assumir a empresa insolvente e dar continuidade às operações, o Grupo acionário estruturou as negociações de modo a diminuir o passivo da empresa a ser vendida, mediante "perdão" de dívidas que tinha junto a outros integrantes do Grupo. Era a forma de viabilizar a compra. Assim, a PepsiCo americana, sociedade-mãe detentora do direito de franqueamento do negócio, concordou em transferir a franquia de engarrafamento no País para a Brahma, e "abriu mão" de 36.954 dólares que lhe eram devidos pelas empresas brasileiras. Da mesma forma, a Recorrente "abriria mão" de crédito no valor de R\$ 40.167.528,98 que tinha junto à PCE. Uma vez que essa perda é indedutível para fins fiscais, simulou um aumento de capital e, em seguida, transferiu a participação a preço simbólico (R\$1,00).

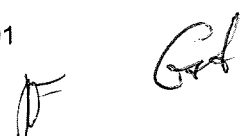
A acusação é de simulação. Realmente, caracterizou-se a hipótese prevista no art. 102 do Código Civil de 1916, pois há divórcio entre a vontade real e a vontade ostensiva. Não há a mais remota possibilidade de se acreditar que a Recorrente tenha tido *vontade real* de investir na empresa insolvente, que estava sendo negociada. O ato que realmente se pretendeu praticar foi o perdão da dívida, e o ostensivamente praticado (simulado) foi a capitalização dos créditos e transferência a valor simbólico (praticamente, doação) da participação societária correspondente. Ou seja, para perdoar a dívida, simulou-se um aumento de capital seguido de "doação" da participação.

Maria Helena Diniz³ ensina que *"a prova da simulação é difícil, pois se deve demonstrar que há um negócio aparente, que esconde ou não outro ato negocial, por isso o Código de Processo Civil, nos arts. 332 e 335, dá,*

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de "Fundamentos do Imposto de Renda", 1977, Ed. Revista dos Tribunais, p. 303

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, "Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda", ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário

³ Diniz, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, Saraiva, 8ª ed. 1991



implicitamente, ao magistrado o poder de valer-se dos indícios e presunções para pesquisar a simulação”.

No mesmo trabalho anteriormente mencionado, o ilustre tributarista Ricardo Mariz de Oliveria assim comenta sobre a simulação:

“A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos”.

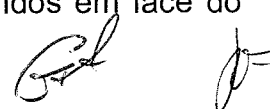
Ora, no caso, ocorreu a proximidade temporal dos atos (17 dias decorridos entre a capitalização e a alienação do investimento); não havia causa econômica (além da economia fiscal) para o aumento de capital; e seus efeitos foram desfeitos com a alienação do investimento por valor simbólico. A simulação é incontestável.

Uma vez caracterizada a ocorrência da simulação, despidendo discutir os outros institutos mencionados pela Recorrente em citações doutrinárias e jurisprudenciais. Quanto à referência à impossibilidade de aplicar a Lei Complementar 104/2002 a fatos anteriores a sua vigência, é de se observar que tal não ocorreu.

A exposição de motivos que acompanhou o Projeto que resultou na Lei Complementar nº 104/2001 assim justifica a criação de uma norma antielisiva:

“A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito”.

Como se vê, a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN teve por escopo criar uma possibilidade de descaracterizar negócios lícitos, praticados com o objetivo de economizar tributos, a fim de submetê-los à tributação que adviria caso os negócios tivessem sido outros, aqueles preteridos em face do



planejamento tributário. Todavia, o disposto no artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais sempre puderam ser desconsiderados, tendo em vista o que dispõe o art. 149, inciso VII, do CTN.

Tendo em vista o exposto, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a glosa de despesas com honorários advocatícios e reduzir a glosa de despesas com viagens ao valor de R\$ 3.312,24.

Sala das Sessões (DF), em 17 de junho de 2004


SANDRA MARIA FARONI 