



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 13808.000343/99-61
Recurso n.º : 123.471
Matéria : IRPJ- CSLL-PIS/Repique – EX. de 1996
Recorrente : COTINCO ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo – SP.
Sessão de : 25 de julho de 2001
Acórdão n.º : 101-93.518

IRPJ- CSLL

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS- É condição primeira para dedutibilidade de qualquer despesa sua efetiva comprovação.

IRPJ- DEDUÇÃO DA CSL NA APURAÇÃO DABASE DE CÁLCULO DO IRPJ- No ano-calendário de 1995, o valor da CSL, mesmo apurado em procedimento de ofício, é dedutível da base de cálculo do IRPJ

PIS-REPIQUE- A Resolução do Senado 49/95 retirou do cenário jurídico, a partir de novembro de 1995, os Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88. A partir daí, é como se eles nunca tivessem existido, valendo a LC 07/70 em sua redação original, e o lançamento deve com base nela ser efetuado.

Recurso provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COTINCO ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para admitir tão-somente a dedução da Contribuição Social da base de cálculo do IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 31 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, LINA MARIA VIEIRA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso n.º : 123.471
Recorrente : COTINCO ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA

RELATÓRIO

Contra Cotinco Assessoria Empresarial Ltda foram lavrados os autos de infração de fls. 184/204, por meio dos quais estão sendo exigidos créditos tributários referentes a Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, Contribuição para o PIS e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, correspondente aos meses de janeiro a junho do ano-calendário de 1995, nos quais estão compreendidos multa por lançamento de ofício de 75% e juros de mora.

As exigências decorreram de glosa de custos, despesas operacionais e encargos, conforme explicitado no Termo de Verificação de fls 180/183, que faz parte integrante dos autos de infração, tendo sido indicado enquadramento legal nos artigos 195, I; 197, par único; 242; 243 do RIR/94 (para o IRPJ), art. 3º, § 2º da L.C. 07/70 e Título 5, Cap. I, Seç. 6, itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP - Port. 142/82 (para o PIS) e art. 2º e parágrafos da Lei 7.689.88 e art. 57 da Lei 8.981/95 (para a CSL).

Do Termo de Verificação de fls. 180/183, que faz parte integrante do Auto de Infração, consta que:

“ 1. O Contribuinte....realizou em 28/10/94 um Contrato de Transferência de Obrigações, através de Instrumento Particular registrado no Registro de Títulos e Documentos....em 31/10/93...A outra parte celebrante do Contrato foi a instituição financeira DEUTSH-SUDAMERIKANISCH BANK AG.,... (doravante denominada “DSB”)....

Adicionalmente cumpre informar que a COTINCO e o DSB são empresas interligadas, possuindo o mesmo controlador no exterior : DEUTSH-SUDAMERIKANISCH BANK AG, com sede em Hamburgo, Alemanha. O DSB no Brasil é sucursal de seu homônimo no exterior.

2- Através do contrato citado o DSB transferiu à COTINCO o valor de US\$ 77.778.244,19 (...), que pela cotação do dólar na data da transferência montou em R\$ 66.267.064,05 (...), disponibilizados na conta corrente da COTINCO no DSB.



Em contrapartida foram transferidas obrigações equivalentes do DSB com o financiador estrangeiro das importações de bens realizadas por empresas nacionais que as quitaram antecipadamente disponibilizando os valores ao DSB. O banco credor no exterior é o DSB de Hamburgo, Alemanha, controlador do DSB do Brasil,...

No preâmbulo do Contrato mencionado no item 1, consta que o DSB providenciaria junto aos financiadores estrangeiros a anuência p/ transferência das obrigações previstas no referido instrumento, todavia tais documentos não nos foram entregues, a despeito de intimação neste sentido...No parágrafo primeiro consta que os importadores teriam nomeado a COTINCO sua procuradora para, em seu nome, pactuar contratos de câmbio e assinar quaisquer documentos com instituições financeiras para a finalidade prevista no teor do contrato. Entretanto tais procurações não nos foram entregues, a despeito de intimação neste sentido...

3- Anexo ao contrato referido consta uma relação com os "Contratos de Promessas de Financiamento à Importação Mediante Repasse de Financiamento em Moeda Estrangeira" com o nome das empresas financiadas, datas de vencimento e valores do principal de cada desembolso, taxa de juros e valor dos juros acumulados até a data da transferência, que totalizam o valor mencionado no item 2.

4- O lançamento contábil inicial da operação na COTINCO foi feito em 31/10/94, com o débito na conta do Deutsch Sud. Bank, no Disponível, Razão 100101-9, pelo valor recebido de R\$ 66.267.064,05, e crédito na conta Obrigações em Moeda Estrangeira, pelo principal da dívida assumida, no valor de R\$ 64.096.997,01, Razão 200401-1, mais os juros já incorridos até a data de 28/10/94, no valor de R\$ 2.170.067,04, creditado na conta Juros s/ Obrigações c. Moeda Estrangeira Razão 200402-0, os quais totalizam o valor recebido.....

5- A partir da data mencionada no item 4 a COTINCO passou a aplicar no mercado financeiro, em Contratos de Exportação (Razão 100401-8,...), o numerário recebido, a atualizar "pro rata tempore" os valores dos juros com os financiamentos transferidos, bem como as variações cambiais incorridas sobre o principal e juros.

Conforme já mencionado, o principal da dívida em moeda estrangeira foi registrado em uma só conta contábil, Obrigações em Moeda Estrangeira (Razão 200401-1) e os juros atualizados, também pelo total, na conta 200402-0.

A contra partida das variações cambiais passivas foram debitadas na conta 350001-2 – Variações Cambiais Passivas e os juros na conta 350109-4 – Juros s/ Obrigações em Moeda Estrangeira.

A partir dos vencimentos dos financiamentos (jan/95, sendo a maior parte mar/95) os pagamentos realizados foram efetuados contabilmente da seguinte forma : os valores de cada contrato foram creditados na conta movimento do Banco Deutsh-Sudamerikanisch



Bank (DSB razão 100102-9) e debitados na conta Obrigações em Moeda Estrangeira (razão nº 200401-1). Nestas datas eram feitas as transferências da conta Contratos de Exportação para cobrir o saldo do banco. O DSB providenciava junto ao Banco Central toda a burocracia de remessa ao exterior do valor dos financiamentos, sendo que toda a documentação de tais remessas (contratos de câmbio, guias de IRF, etc.) estão em nome do DSB que efetuou o fechamento dos contratos de câmbio.

7- Ressalte-se que o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os juros das remessas ao exterior correm por conta do devedor, conforme previsto nos contratos de financiamento. Tais valores foram debitados em despesas da COTINCO na conta 350110-8 – IRF s/Obrigações em Moeda Estrangeira.

8- Anexamos aos autos o Contrato mencionado no item 1, bem como o anexo com a relação individualizada dos contratos transferidos e, como modelo para análise do processo, um jogo completo de uma operação com os documentos de contratação da importação : Fatura Comercial do exportador, Guia de Importação do importador, Boleto de Aprovação de Financiamento à Importação e Contrato de Financiamento com o DSB; e os documentos de desembaraço e pagamento da operação (Declaração de Importação, Contrato de Câmbio de Venda, DARFs de remessa de juros e retenção do IRF.

Os documentos estão todos em nome do DSB e das empresas importadoras, nada existindo em nome da COTINCO, sendo que a amuência e as procurações referidas no item 2, que ao menos formalizaria junto às outras partes envolvidas a entrada da COTINCO na operação, não nos foram entregues por completo.

9- Portanto, como se depreende do descrito nos parágrafos precedentes, a operação em referência caracterizou-se tipicamente como **INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA**, enquadrando-se dentro das previstas como atividades de **INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS**, CONFORME DEFINIDO NO ART. 17 DA Lei 4.595/64.....

10- A operação realizada visou transferir obrigações de uma Instituição financeira (DSB) para uma empresa de serviços, não sujeita à fiscalização do Banco Central, e conforme informações prestadas pelo Contador da empresa, visou proporcionar mais flexibilidade de aplicações do numerário recebido, possível a uma empresa não financeira, além de não estar sujeita às exigências dos depósitos compulsórios do Banco Central.

Entretanto, é notório que, além do fato acima, existe o aspecto da busca de menor carga fiscal que a operação proporcionou, pois as financeiras estão sujeitas à alíquota maior da Contribuição Social, independente dos tributos exclusivos das Instituições Financeiras, como o I.O.F. Houve, portanto, nesta operação, prejuízo ao Fisco em relação aos tributos devidos.



11- Portanto, pelo já exposto, é de se concluir que esta operação de **REPASSE DE EMPRÉSTIMOS** objetivou apenas o descrito no item precedente, e não atendeu aos objetivos sociais da COTINCO, QUE FOI UMA SIMPLES INTERMEDIÁRIA, SEM INCLUSIVE DOCUMENTAÇÃO DE PAGAMENTO EM SEU NOME, inclusive as procurações mencionadas no item 2 que não nos foram entregues. Portanto, as despesas contábeis decorrentes desta operação NÃO ATENDEM AOS REQUISITOS BÁSICOS PARA DEDUTIBILIDADE, quais sejam as de **NECESSIDADE** à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora....e **USUALIDADE** (em 1995 só ocorreu esta operação com tais características).....

12- Para corroborar nosso entendimento transcreveremos a seguir diversos acórdãos que tratam de assunto semelhante:

”

Foram mencionados os Acórdãos 105-0.472/83, 101-75.558/84, 101-78.142/88, 101-82.665/92.

Inconformada, a empresa impugnou as exigências, alegando, como preliminares, que :

- a) A exigência relativa ao PIS –Repique é nula, pois no período de janeiro a junho de 1995, desconsiderados os aspectos constitucionais, vigoravam as disposições dos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88, os quais somente tiveram sua vigência suspensa em 09/10/95, quando sobreveio a Resolução nº 49, do Senado Federal. O PIS/Repique estava extinto desde a edição daqueles decretos-lei, só retornando ao cenário tributário nacional, e em caráter provisório, no período de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, com o advento da Medida Provisória 1.212, de 28/11/95 e Ato Declaratório SRF 96, da mesma data, de acordo com o qual, exclusivamente para fatos geradores ocorridos entre 01/10/95 e 28/02/96, as empresas exclusivamente prestadoras de serviço deveriam calcular e recolher o PIS com base no imposto de renda. Uma vez que a Cotinco não se insurgiu judicialmente contra os Decretos-lei citados, a contribuição foi recolhida regularmente com base na receita bruta, tornando-se insubsistente a exigência por falta de base legal.
- b) A exigência relativa à Contribuição Social é nula, pois a lei não estabelece as condições de usualidade e normalidade para a dedução na base de cálculo da contribuição, e a aplicação supletiva da legislação do IRPJ não alcança os aspectos



relacionados à fixação da base de cálculo, sendo que o CTN veda a aplicação da analogia para criar exigência.

c) O valor da Contribuição Social deveria ser abatido da base de cálculo do IRPJ.

Quanto ao mérito, para validar a dedução das despesas a título de variações cambiais passivas, juros e imposto de renda sobre os juros, articula, em síntese, as seguintes razões :

- a) as operações de transferência de obrigações estão previstas no Decreto-lei nº 857, art. 2º, V;
- b) desde o advento da Lei nº 8.981 de 20/01/95, as operações de transferência de obrigações são reconhecidas e equiparadas a aplicações financeiras de renda fixa para efeito de incidência do imposto de renda, conforme art. 65, § 4º, al. "b";
- c) a anuência do credor nos contratos de transferência de obrigações é facultativa, não ensejando, sua falta, qualquer vício ou nulidade;
- d) a operação de que se trata acha-se suportada em instrumento próprio, idôneo e plenamente válido, estando devidamente escriturado;
- e) qualquer outra formalidade, além de não ser essencial para a validade da operação, torna-se despicienda, pois a impugnante, o devedor cedente e o credor final integram o mesmo grupo econômico;
- f) não há impedimento para que a autuada efetue aplicações financeiras de renda fixa, como a aquisição de "export notes" , nem há vedação para a captação de recursos junto a instituições financeiras através de operações de assunção de obrigações, podendo, com os mesmos, financiar suas atividades principal e acessórias, estas últimas consistentes na aplicação em renda fixa;
- g) os passivos decorrentes da assunção de obrigações de terceiros foram contraídos através de instituição financeira autorizada pelo Banco Central a operar em intermediação financeira, intermediação essa realizada pela instituição financeira, e não pela Cotinco;
- h) o art. 118 do CTN determina que, para efeito do fato gerador da obrigação tributária, abstrai-se da validade jurídica dos atos praticados, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;



- i) ainda que a Cotinco estivesse realizando intermediação financeira, a falta de habilitação para tal atividade não torna nulos seus efeitos tributários, como custos e despesas financeiras; a operação gerou renda tributável, impondo a dedução das despesas correspondentes, decorrentes da captação dos recursos por meio da assunção de obrigações;
- j) nos termos do art. 318 do RIR/94, os juros e variações cambiais decorrentes da captação dos recursos financeiros são despesas operacionais, e os acórdãos citados no Termo de Verificação não se relacionam com a matéria em julgamento;
- k) o autuante não considerou os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa existentes nos meses de 03/95 e 06/95, ao quais, embora já compensados nos meses subsequentes, caso mantida as exigências, devem todas as diferenças a partir da competência de março de 1995 ser recalculadas, uma vez que, em assim não o fazendo, a incidência dos encargos moratórios fica aumentada.

A autoridade de primeiro grau julgou inteiramente procedentes as exigências. Dentre as considerações constantes da decisão, vale destacar as seguintes:

“Não se discute que as empresas necessitam realizar diversas operações financeiras, vitais a sua manutenção como, por exemplo, contrair empréstimos para obtenção de recursos para financiar suas atividades, ou aplicar recursos oriundos de sua atividade, para se proteger de oscilações inflacionárias.

A operação em tela, porém, não se enquadra naquelas habituais, que se coadunam com a atividade da empresa. A empresa contraiu obrigações de terceiros, segundo a própria autuada, para obter recursos para aplicação em *expor notes*, obtendo desta forma ganhos financeiros.

Ora, obter recursos de terceiros para em seguida reaplicá-los no mercado financeiro, como alerta o autuante, não é uma operação que se enquadre entre os objetivos sociais da empresa, conforme ilustra a Alteração Contratual às fls. 07/14. Trata-se de operação característica de uma instituição financeira.....

Pelo exposto, já está caracterizada a irregularidade, pois nos termos da legislação tributária, os encargos financeiros para serem dedutíveis devem ser necessários às atividades da empresa ou à manutenção da fonte produtora.

O artigo 318 do RIR/1994, argüido pelo contribuinte em sua defesa, deve ser lido em consonância com o exposto, ou seja, as despesas financeiras são dedutíveis somente quando necessárias às atividades da empresa e comprovadas.

Não obstante, outros pontos devem ser levantados.....

Diversos importadores contraíam empréstimos junto à instituição financeira DSB para saldar dívidas junto a exportadores estrangeiros. No caso, os importadores obtinham empréstimos junto à DSB, fornecendo como garantia

notas promissórias (...); de posse desta garantia, DSB orientava sua interligada DSBH, por intermédio de carta de crédito ou ordem de pagamento, a quitar junto aos exportadores estrangeiros as dívidas contraídas pelos importadores brasileiros.

Neste ponto, cumpre esclarecer, didaticamente, os sujeitos desta operação. No contrato de repasse de obrigação, o esquema consiste em duas operações: na primeira, parecem como devedores os importadores brasileiros e como credora a DSB com sucursal no Brasil. Na segunda, a DSB surge como devedora e, em contrapartida, a DSBH (Alemanha) como credora.

Conforme consta do contrato de transferência de obrigações, fls. 17/19, cláusula quarta, § 1º, todos os importadores liquidaram antecipadamente seus financiamentos, do que se conclui que a primeira operação deixou de existir, permanecendo apenas a segunda transação, tendo como devedor DSB e como credor DSBH.

Por intermédio do contrato citado, as obrigações de DSB junto à DSBH foram repassadas à empresa autuada.

.....É pertinente conceituar a operação de transferência de obrigações como cessão de débito ou assunção de dívida. Arnaldo Wald em sua obra *Obrigações e Contratos*, 13ª edição, pp 180/182, faz o seguinte comentário sobre cessão de débitos:

"Tal cessão pode revestir a forma de expromissão e de delegação. Na primeira, há um acordo entre o credor e o novo devedor, não havendo necessidade de comparecimento do devedor antigo, pois o credor aceita a responsabilidade do novo devedor pelo pagamento da dívida. Na delegação, ocorre um acordo entre o devedor originário e a pessoa que vai substituí-lo na relação jurídica, assumindo a as obrigação, só valendo todavia o acordo em relação ao credor se este não se opuser à substituição."

"No direito romano, a expromissão se equiparava à novação, por haver modificação da pessoa do devedor. No direito vigente, entende-se que, no caso, não ocorre novação pois a obrigação que surge é nova, independe da anterior, que todavia fica extinta. Na novação, necessária se tornaria a presença do devedor originário."

"A segunda hipótese lembra a delegatio do direito romano (...). Somente com a confirmação do credor é que a cessão de débito se torna perfeita e válida. Sem a mesma, é simples obrigação entre as partes, que não obriga terceiro, e assim não obriga o credor, por ser, para ele, res inter alias acta. Também nesta situação não ocorre propriamente novação porque continua o débito antigo, embora seja outro o devedor, não havendo extinção de uma obrigação e criação de obrigação nova, o que caracteriza a novação". (o grifo não é do original)

Como se vê, também à luz da doutrina, a transferência de dívida do devedor originário para outrem só adquire validade se houver expressa concordância do credor.

O caso concreto de que cuida o presente processo não se enquadra na figura da expromissão, pois...não há nos autos a anuência dos financiadores estrangeiros.....não procede o argumento de que as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, pois...as empresas têm personalidade jurídica distintas, assumindo, cada uma, os direitos e obrigações que lhes sejam inerentes.

Portanto, deve-se falar em delegação uma vez que, nesse sentido, houve acordo entre o devedor originário, DSB, e a pessoa para substituí-lo na relação



jurídica, ou seja, a empresa atuada, transação esta ocorrida sem a prévia manifestação e consentimento da instituição credora (DSBH).

Dessa pseudo contratação, resultou que a atuada passou a ser tratada como responsável perante a DSBH.

Tome-se como exemplo o "Contrato de promessa de financiamento à importação mediante repasse de financiamento em moeda estrangeira" firmado pela empresa Shering Ltda. e a empresa DSB (fls 86/90), e o respectivo contrato de adesão de fls. 91/92

Pelos contratos firmados, a empresa Shering Ltda contraiu empréstimos para fazer frente às importações de mercadorias, emitindo como garantia a nota promissória de fls. 93.

Segundo consta do contrato de transferência de obrigações, (fls 17/19), Shering Ltda quitou antecipadamente sua dívida, não constando dos autos comprovação desse pagamento antecipado.

Escrituralmente, a dívida correspondente, de DSB junto ao DSBH, foi repassada à empresa atuada.....

.....
A empresa atuada, pelo Instrumento Particular de Transferência de Obrigações, cláusula quarta, parágrafo primeiro (fls. 17/19) "*em seu próprio nome e representação e por conta e ordem da outorgante*", possuiria mandato para pactuar contratos de câmbio, porém tais contratos foram firmados pelo importador, fls. 94/96 e 100/102. Nesse ponto, duas ocorrências inexplicadas ganham corpo: a ausência dos mandatos e o fato dos contratos de câmbio serem firmados pelos importadores e não pela empresa atuada que deteria poderes para tanto.

Ora, pelo contrato de transferência de obrigações, as dívidas junto à DSBH deveria ser honradas pela empresa atuada, porém, pelo que consta dos autos, isto não ocorreu, visto que os contratos de câmbio foram fechados pelos próprio importadores, após cessão das obrigações. *E.g.* como consta dos documentos de fls 94/96 e 100/102.

Do que se conclui que as obrigações junto à DSBH foram honradas pelos importadores via DSB e não pela empresa atuada, desvirtuando, assim, o contrato de transferência de obrigações de fls 17/19 .

A propósito, vale a transcrição do comentário elaborado por Hiromi Higushi em Imposto de Renda das Empresas, 21ª edição, p. 145, a respeito de operações semelhantes:

" a legislação equiparou todas as transferências de dívidas como aplicações financeiras quando deveria abranger só as falsas transferências de dívidas. Estas ocorrem por exemplo nas importações de bens do exterior quando o importador paga para a instituição financeira o valor da cambial menos o rendimento do período como se estivesse transferindo a dívida de importação, apesar de o importador fazer o desembaraço dos bens e a instituição financeira pagar a dívida em nome do importador"(o grifo não é do original.)

O entendimento do citado autor tem o sentido de descaracterizar quaisquer operações semelhantes a que ora se examina, quando reveladoras de falsas transferências de dívidas....

Quanto à Lei 8.981/1994, o seu artigo 65, parágrafo 4º, alínea "b", equiparou as operações de transferência de dívidas às aplicações financeiras, a

partir de janeiro de 1995, apenas para efeito de incidência do imposto de renda. Destaque-se que a operação em tela foi firmada em 28/10/1994.

...O legislador apenas tratou de equiparar esta operação à aplicação financeira para fins de tributação. Em nenhum instante tratou de tornar dedutível uma despesa que, nos termos do art. 242 do RIR/94, não podia ser considerada como tal.

O impugnante também levanta...o artigo 118 do CTN.....

.....o artigo 118...determina que, em ocorrendo o fato gerador.....o imposto deve ser exigido, ainda que se considere juridicamente inválido o ato de que decorre o fato gerador.....”

Quanto ao PIS, argumenta a autoridade que a Lei Complementar 07/70 teve sua eficácia restabelecida, atingindo inclusive os fatos pretéritos, e que a MP 1.212/95 simplesmente determinou que as empresas prestadoras de serviço passariam a ter o mesmo tratamento tributário das demais empresas a partir de 01/03/96.

Quanto à CSLL, ressalta a autoridade que, conforme consta do Termo de Verificação, os documentos estão todos em nome da DSB, nada existindo em nome da COTINCO, e que na operação de repasse de empréstimos a COTINCO foi simples intermediária, sem, inclusive, documentações de pagamento em seu nome.

Sobre a dedutibilidade da CSLL da base de cálculo do IRPJ, alega a autoridade que se aplica ao fato o art. 41 da Lei 8.981/95, cujo parágrafo 1º determinava que a dedução das despesas tributárias segundo o regime de competência é inaplicável no caso de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, e tendo a empresa impugnado o lançamento, a exigibilidade se encontra suspensa nos termos do art. 151, III, do CTN.

No que respeita à compensação de prejuízos, argumenta a autoridade não ter cabimento compensar a base de cálculo apurada de ofício com prejuízo fiscal que, por opção do contribuinte, já fora compensando.

Concordando apenas com o decidido quanto à compensação de prejuízos, a empresa recorre a este Conselho reafirmando as razões trazidas com a impugnação e aduzindo que :

1- As autoridades autuante e julgadora consideraram indedutíveis as despesas por falta de anuência do credor das obrigações cedidas e porque os documentos obrigacionais não se encontram em nome da Recorrente, o que não tem cabimento porque:



- o próprio auto de infração reconhece a existência dos contratos de transferências de dívidas, objeto, inclusive de registro público, por força do qual as obrigações se acham em nome da Recorrente;
- a falta de anuência do credor não invalida as contratações, pois o Decreto-lei 857/69, art. 2º, V, elenca entre as hipóteses da validade jurídica da indexação em moeda estrangeira dos contratos entre pessoas jurídicas nacionais a assunção de obrigações, só podendo se referir aos casos de assunção sem anuência do credor, pois caso contrário estaríamos diante da novação de dívida aludida pelo art. 999 do Código Civil e, como decorrência, o primitivo devedor estaria exonerado da obrigação, e a hipótese seria de contrato entre nacional e não residente, da qual não trata a exceção do DL 757/69;
- a despeito de estar ou não configurado formalmente entre os objetivos sociais da Recorrente, esta tomou recursos junto ao mercado financeiro e os utilizou para aplicação mais rendosa na aquisição de "export-notes", e assim, as despesas financeiras foram necessárias à obtenção das receitas;
- as despesas com variações cambiais e juros decorrentes das captações financeiras representam custos associados às aplicações mais lucrativas efetuadas através da aquisição de "export-notes" e, como tais, dedutíveis para que a tributação recaia apenas sobre o acréscimo patrimonial advindo;
- a Recorrente possui créditos originados por retenções de imposto de renda na fonte no período de janeiro a junho de 1995, sobre as aplicações financeiras em "export-notes", que não foram levados em consideração pelo autuante e assim, na hipótese de ser mantido a exigência pelo Conselho, deve-se proceder à compensação, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

É o relatório.



VOTO

SANDRA MARIA FARONI, Conselheira Relatora.

O recurso é tempestivo e se encontra acompanhado de liminar determinando seu prosseguimento independentemente do depósito exigido pelo § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória 1.621/97 e suas reedições (hoje MP 1.973/00). Dele tomo conhecimento.

A questão que se põe diz respeito à dedutibilidade de despesas de juros e variações cambiais passivas.

Despesas operacionais são dedutíveis, e a legislação tributária (Lei 4.506/64, art. 47) define como **operacionais** as despesas não computadas nos custos, **necessárias** às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, caracterizando-se como **necessárias** as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, admitindo as despesas operacionais que sejam **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Ainda a legislação tributária admite como usual e normal a qualquer empresa, independentemente de seu objetivo social (e, portanto, entende como atividades operacionais), fazer aplicações financeiras no mercado ou participar do capital de outras pessoas jurídicas, tanto assim que, sem quaisquer outras condicionantes, classifica o resultado dessas atividades como **outros resultados operacionais**. Assim sendo, os encargos incorridos para obtenção de receitas dessas atividades são, em princípio, dedutíveis, presunção essa que só será elidida se restar caracterizada **liberalidade**, assim entendido o ato de favor (como, por exemplo, tomar recursos no mercado financeiro com custo para repassá-los sem custo ou a custo menor).

Portanto, as despesas financeiras e as variações monetárias passivas incorridas pelo sujeito passivo na obtenção de recursos aplicados no mercado financeiro ou de capitais, independentemente do objetivo social da pessoa jurídica, são,



em tese, dedutíveis, desde que não caracterizado o ato de favor, como acima dito, e desde que não haja disposição legal expressa em contrário.

No presente caso, formalmente, teria a Cotinco, ao mesmo tempo em que assumiu os encargos, recebido o principal a que os mesmos correspondiam (é o que consta na contabilidade). Todavia, outro requisito inafastável para a dedutibilidade das despesas é sua efetiva comprovação. E esse requisito demanda especial atenção em se tratando de instrumento particular (ainda que registrado) firmado entre duas pessoas jurídicas em que o cedente das obrigações detém quase 100% do capital da cessionária (99,99999%). Nessa situação, formalização de contratos e registros contábeis harmônicos nas duas empresas são facilmente operacionalizáveis, porém não são suficientes, sem outros documentos que corroborem a efetividade da operação, para comprová-la. E, no caso, conforme destacado no Termo de Verificação que integra o Auto de Infração, não há um só documento em nome da Recorrente, exceto o Instrumento Particular de Transferência de Obrigações, firmado entre ela e seu controlador absoluto.

Inúmeros são os contratos que deram origem à presente exigência, tendo o autuante juntado, exemplificativamente, toda a documentação relativa a um deles (com a empresa Shering Ltda) para permitir uma melhor análise dos fatos.

Segundo a versão da Recorrente, os fatos ocorriam da seguinte forma:

- 1- O importador tomava financiamento junto ao DSB, para financiar suas importações, mediante repasse de financiamentos estrangeiros. (No caso da Shering, o financiamento foi tomado em março de 1994 para ser liquidado em março de 1995),
- 2- O DSB solicitava ao DSBH que desembolsasse as quantias diretamente aos exportadores estrangeiros e se tornava devedor das mesmas frente ao DSBH.
- 3- Os importadores liquidavam antecipadamente o financiamento junto ao DSB e nomeavam a COTINCO sua procuradora para fechar os contratos de câmbio necessários para a remessa de divisas para pagamento dos financiadores estrangeiros.
- 4- O DSB cedeu suas obrigações junto ao DSBH à Cotinco em outubro de 1994, obrigando-se a tornar disponível à Cotinco os documentos para permitir à mesma o



fechamento dos contratos de câmbio necessários para a remessa de divisas para pagamento dos financiadores estrangeiros.

Ora, se esses foram os fatos, se o importador, em outubro de 94 já havia liquidado seu financiamento, se nessa data esse importador já havia outorgado procuração à Cotinco para fechar os contratos de câmbio de modo a viabilizar as remessas, como explicar que esse fechamento tenha sido efetuado em março de 95 pelo importador, e não pela Cotinco?

Na realidade, não restou comprovada a cessão de obrigações do DSB para a Cotinco **simplesmente porque o DSB não era titular das obrigações**. O credor era o banco no exterior (DSB Hamburgo), o DSB no Brasil era agente repassador do financiamento externo, e o devedor era o importador, que continuou a sê-lo até o termo final do prazo de financiamento, quando remeteu as divisas por intermédio do DSB para liquidar suas obrigações frente ao DSBH. Tudo como comprovam os documentos que instruem o processo (contrato fechamento de câmbio e Darf de retenção de imposto de renda sobre remessa de juros em nome do importador datados de março de 95)

Efetivamente, as despesas contabilizadas, por sua natureza, poderiam ser tidas como operacionais, porém é condição inafastável para sua dedutibilidade, quer para efeito de imposto de renda, quer para efeito da contribuição social, sua efetiva comprovação, o que, no caso, não ocorreu.

Sobre a dedutibilidade da contribuição social para efeito de base de cálculo do IRPJ, tem razão o Recorrente, pois, quando da formalização da exigência do IRPJ, o valor do crédito correspondente à CSLL não estava com sua exigibilidade suspensa, devendo, pois, ser considerado na apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Quanto à exigência relativa ao PIS, que a Recorrente entende carecer de base legal, teço as seguintes considerações:

Instituída pela Lei Complementar 7/70, a Contribuição para o PIS compreendia duas parcelas, uma feita mediante dedução do imposto de renda devido e a segunda com recursos da própria empresa. Para as empresas prestadoras de serviços a contribuição, originalmente, era calculada da seguinte forma :



a) PIS DEDUÇÃO DO IR : mediante dedução do IR devido. A alíquota foi de 2% no exercício de 71, 3% no exercício de 72 e 5% a partir do exercício de 73.

b) PIS-REPIQUE- Recolhido com recursos da própria empresa, sendo o seu valor o mesmo do PIS Dedução, ou seja, era calculado sobre o valor do imposto devido.

A partir do exercício financeiro de 1989, com o advento dos Decretos-lei 2.445 e 2.449/88, as contribuições acima foram extintas (DL 2.445/88, art. 10), sendo substituídas por uma única modalidade, PIS-RECEITA OPERACIONAL incidente sobre a receita operacional bruta do mês anterior ao do pagamento (DL 2.445/88, art. 1º, inc. V, e art. 2º) Sua alíquota original de 0,65% foi reduzida pela Lei 7.689/88 para 0,35% durante o exercício de 1989, retornando a 0,65% a partir do exercício de 1990.

O STF decidiu que os decretos-lei mencionados não poderiam ter legislado em matéria de PIS, sendo inconstitucionais as alterações deles decorrentes.

A inconstitucionalidade foi declarada por via incidental. Assim seu alcance estaria limitado aos contribuintes que ingressassem em juízo e obtivessem decisão favorável definitiva. No entanto, a Resolução do Senado Federal 49/95 suspendeu a execução dos Decretos-lei que, a partir de então, foram retirados do mundo jurídico. Como os Decretos-lei não haviam revogado a LC 7/70, as modificações nela introduzidas desapareceram, e o PIS deve ser exigido na forma por ela preconizada.

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado no sentido de que deve prevalecer a exigência na forma da LC 07/70, a exemplo da decisão nos Embargos Declaratórios em Recurso Extraordinário nº 141324-7, Embargante União Federal, Relator Ministro Sydney Sanches.

O artigo 144 do Código Tributário Nacional determina que o lançamento se rege pela lei em vigor na data da ocorrência do fato gerador. Ora, na data em que foi efetuado o lançamento o Decreto-lei 2.445/88 não mais produzia efeitos, e, conforme pronunciamento do STF retromencionado, "se os Decretos-lei nºs 2.445 e 2.449 são inconstitucionais, não poderia o art. 10 do primeiro diploma produzir o efeito de revogar o § 2º do art. 3º da referida LC 7/70 ." Portanto, a Resolução do Senado retirou do cenário jurídico, a partir de novembro de 1995, os Decretos-lei 2.445



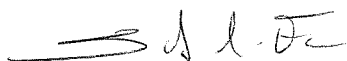
e 2.449. A partir daí, é como se eles nunca tivessem existido, valendo a LC 07/70 em sua redação original, e o lançamento deve com base nela ser efetuado.

Finalmente, suscita a Recorrente “grossa irregularidade por parte da autoridade autuante e da julgadora”, que não levaram em consideração que a Recorrente possui créditos originados por retenções de imposto de renda na fonte, no período de janeiro a junho de 1995, sobre as aplicações em “export notes”, e que, por força do art. 74 da Lei 9.430/96, devem ser compensados com os débitos do contribuinte e, assim, a multa de ofício e os juros moratórios só deverão recair sobre o débito originário que eventualmente exceder o crédito.

A esse respeito diga-se que nenhuma irregularidade cometeu, quer o autuante, quer o julgador. O art. 74 da Lei 9.430/96 prevê que a Secretaria da Receita Federal, **mediante requerimento do contribuinte**, poderá autorizar a compensação de créditos a serem a ele restituídos para a quitação de quaisquer tributos ou contribuições sob sua administração. Se o contribuinte deseja utilizar seus créditos para quitação do débito decorrente do presente processo, deverá formalizar requerimento específico, conforme § 3º do art. 12 da Instrução Normativa 21/97. Por outro lado, embora essa mesma Instrução preveja a compensação de ofício, essa só pode ser feita em relação aos débitos definitivos na instância administrativa, não cabendo à autoridade lançadora e à julgadora determiná-la.

Pelas razões declinadas, dou provimento parcial ao recurso apenas para determinar que o valor da contribuição social exigido no presente procedimento seja deduzido para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Sala das Sessões (DF) em 25 de julho de 2001



SANDRA MARIA FARONI