

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.005540/98-69
Recurso nº : 129.309
Matéria : IRPJ e OUTRO - EX.: 1994
Recorrente : MARCEP S/A CONSULTORIA, ESTUDOS E PLANEJAMENTO
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO/SP
Sessão de : 10 DE JULHO DE 2002
Acórdão nº : 105-13.838

IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS E DESPESAS - DESPESAS FINANCEIRAS - INCENTIVO FISCAL - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - MATÉRIA NÃO PREQUESTIONADA - É legítima a glosa de despesas financeiras quando restar demonstrado nos autos, a ausência de cumprimento do pressuposto de sua necessidade, assim como, da correlação entre as operações que lhes deram causa, com a atividade explorada pela pessoa jurídica e com a manutenção da respectiva fonte produtora. A utilização de procedimentos contrários aos previstos na legislação de regência do incentivo fiscal relacionado ao Programa de Alimentação do Trabalhador, autoriza o Fisco a efetuar a glosa de exclusão indevidamente levada a efeito pelo sujeito passivo, na determinação do lucro real. Não se conhece de recurso voluntário, na parte que versa sobre matéria não prequestionada no curso do litígio, em homenagem aos princípios do duplo grau de jurisdição e da preclusão, que norteiam o processo administrativo fiscal.

DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (CSLL) - Tratando-se de despesas efetivamente suportadas pelo sujeito passivo, a sua glosa na determinação do lucro real não repercute na base de cálculo da Contribuição Social, por ausência de tipificação legal para o procedimento.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência relativa à contribuição social, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva, Daniel Sahagoff, Denise Fonseca Rodrigues de Souza e José Carlos Passuello, do seguinte modo: 1 - o primeiro negava integral provimento ao recurso; 2 - os demais excluíam, ainda, da base de cálculo do IRPJ, a parcela concernente à glosa das despesas financeiras. Ausente, temporariamente, a Conselheira Maria Amélia Fraga

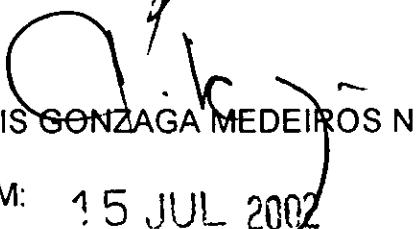


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.005540/98-69
Acórdão nº : 105-13.838

Ferreira. Defendeu o recorrente o Dr. VINICIUS BRANCO (ADVOGADO - OAB Nº 77.583
- SEÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO).



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE



LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA - RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 JUL 2002

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Processo nº : 13808.005540/98-69
Acórdão nº : 105-13.838

Recurso nº : 129.309
Recorrente : MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO.

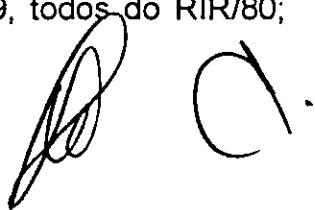
RELATÓRIO

MARCEP S/A CONSULTORIA ESTUDOS E PLANEJAMENTO, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, constante das fls. 362/370, da qual foi cientificada em 26/07/2001 (Aviso de Recebimento - AR às fls. 377), por meio do recurso protocolado em 24/08/2001 (fls. 378 e 391).

Contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (A.I.) de fls. 303/317, na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, relativo ao ano-calendário de 1993, correspondente ao exercício financeiro de 1994; conforme detalhamento contido nos Termos de fls. 299 a 302, a exigência decorreu da apuração dos seguintes fatos:

1. glosa de despesas apropriadas pela fiscalizada, entre março e dezembro de 1993, relativas a “*Contratos de Assunção de Dívidas*”, consideradas pelo Fisco como desnecessárias à atividade da empresa, conforme discorrido no Termo de Constatação nº 02, o qual leio em Sessão, para a perfeita compreensão do tema por parte do Colegiado; o procedimento foi fundamentado nos artigos 157, § 1º, 191, 192 e 387, inciso I, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/1980 (RIR/80);

2. exclusão indevida do lucro real, em razão de a empresa, já tendo registrado contabilmente em despesas operacionais, os valores dos dispêndios relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), haver abatido dos lucros líquidos apurados nos meses de abril a outubro, e dezembro de 1993, as mesmas parcelas, indicadas no Termo de Constatação nº 01, ao invés de deduzir os valores diretamente do imposto de renda apurado em cada período; infração enquadrada na Lei nº 6.321/1976, c/c o Decreto nº 78.676/1976; nos artigos 428, 429, 430, 431 e 439, todos do RIR/80;



artigo 1º, § 3º, do Decreto-lei nº 1.704/1979; artigo 1º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.885/1981; e no artigo 1º, § 2º, do Decreto-lei nº 2.462/1988.

Foi também exigida, como lançamento reflexo da infração descrita no item 1, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, conforme A.I. de fls. 318/322.

Em impugnações tempestivamente apresentadas (fls. 325/338, para o IRPJ e fls. 342/353, para a CSLL), a autuada, por meio de seu Procurador (Mandatos às fls. 341 e 354), se insurgiu contra os lançamentos, com base nos argumentos dessa forma sintetizados pelo julgador singular:

"(. . .)

"2. A autuante mostra escusável e ao mesmo tempo evidente dificuldade para entender em todos os seus detalhes a matéria ora em discussão, que fica exposta nos desvios seguidos de análise e uso de nomenclatura não pertinente ao contexto do que se trata, de sorte que a explicação do que houve tem que ser outra, devendo começar pelo que seja, efetivamente, o instrumento financeiro denominado 'assunção de dívida' e as conseqüentes despesas financeiras relacionadas com a operação (fls. 327)."

"2.1. Assunção de Dívida e Despesas Relacionadas – *Essa operação é, sob o ponto de vista do Tomador ou Cessionário, uma assunção de dívida e, sob os olhos do Transferente ou Cedente, uma 'Transferência de Dívida'. Trata-se de operação que serve para a obtenção, pelo Tomador ou Cessionário, de recursos exigíveis, assim chamados por criarem uma exigibilidade, um 'passivo' para o Tomador que recebe uma quantia correspondente ao valor original da dívida e assume a própria dívida que antes fora constituída e agora lhe é transferida por quem fornece a quantia; a dívida transferida tem valor maior que a quantia entregue pelo Transferente ou Cedente, ao Tomador, ficando este último com a obrigação de acrescer à quantia recebida o valor que seja necessário para liquidar a dívida efetivamente; essa quantia acrescida corresponde às despesas com essa operação e equivale exatamente à diferença a maior entre o valor da liquidação da dívida e o valor original entregue pelo cedente (fls. 327/8)."*

"2.2. A 'assunção de dívida' é exatamente isso, segundo a impugnante: operação de mútuo de dinheiro estilizada pela

dinâmica das relações negociais admitidas aos agentes econômicos e 'é assim porque as partes interessadas decidiram que fosse assim e pronto, sendo suposto que quem escolhe o quanto pedir emprestado, a quem pedir emprestado e como pedir emprestado é o tomador, é quem precisa do dinheiro e não (cite-se com o devido respeito) a fiscalização do imposto de renda' (fls. 328).

"2.3. Quer fosse um mútuo/emprestimo ou uma assunção de dívida o custo, encargo financeiro na operação para o Tomador, seria o mesmo em ambas as operações, representando uma típica despesa financeira, dedutível do imposto de renda em ambos os casos (fls. 328).

"3. **Dedutibilidade da Despesa** - A Lei nº 6.404/76, mandou que na demonstração do resultado do exercício social de pessoa jurídica as despesas financeiras 'e outras despesas operacionais' sejam computadas de modo a se chegar ao lucro ou prejuízo operacional (art. 187, III).

"3.1 Cita às fls. 329 o conceito de despesa e despesas operacionais do renomado Bulhões Pedreira e que esse autor aponta que a legislação tributária contém norma geral que estabelece **como requisitos de dedutibilidade das despesas sua necessidade e normalidade**, esclarecendo:

"a) 'A necessidade não é referida genericamente ao tipo de atividade da empresa, mas a cada um dos seus negócios ou operações. A despesa é necessária desde que paga ou incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade do contribuinte' (fls. 329/30).

"b) 'Despesa normal é a usual ou ordinária **no tipo de negócios do contribuinte**. O requisito legal não é que seja usualmente paga pelo contribuinte: pode ser excepcional ou esporádica na experiência do contribuinte, **desde que possa ser considerada como usual ou normal do tipo de seus negócios, operações ou atividades**' (fls. 330).

"3.2. Cita, em seguida, às fls. 330/1, os notórios tributaristas Nilton Latorraca e Ricardo Mariz de Oliveira, os quais mostram 'ser a despesa operacional todo o gasto não imputado aos custos, necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, entendendo-se por necessário o pago incorrido para a realização das transações ou operações exigidas pela mesma atividade'.

"3.3. Destaca, ainda, às fls. 330, o entendimento dos citados tributaristas quanto à expressão '**transações ou operações exigidas pela atividade da empresa**':

"A expressão '**transações ou operações exigidas pela atividade da empresa**' tem que ser entendida como transações ou operações **inerentes à atividade da empresa, ou dela decorrentes, ou com ela relacionadas ou em virtude dela ou, mesmo, em virtude da simples condição da empresa**'.

"Tem ela, assim considerada, que ser entendida em oposição a gastos **absolutamente estranhos à sociedade e às suas atividades, ou que caracterizem mera liberalidade**'.

"3.4. Reafirma mais, às fls. 332, que a despesa financeira enquanto foi operacional, porque necessária à sua atividade e à sua manutenção, sendo absolutamente usual e normal a uma empresa, como no seu caso, sendo, por isso, dedutível para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda, de acordo com os parágrafos 1º e 2º do art. 242 do RIR/94 e que, por consequência, o auto de infração é improcedente.

"3.5. Observa, ainda, que a operação de '**assunção de dívida**' é admitida como fato comum pela própria legislação do imposto de renda, merecendo tratamento específico na Lei nº 8.981/95, art. 65, parágrafo 4º, letra 'b'.

"4. Repete as críticas, anteriormente feitas no item 5 de sua impugnação, às fls. 327, descritas no item 2 deste Relatório, indicativas de inconsistências avolumadas no Termo de Constatação nº 02 da Fiscalização, comentando de modo específico (fls. 333/5) as mais emblemáticas dessas inconsistências sobre a operação '**assunção de dívidas**', afirmando que:

"a) por via dos contratos de assunção de dívidas estava pegando dinheiro emprestado junto aos transferentes de dívidas, que não eram pretensos mas verdadeiros emprestadores;

"b) as dívidas assumidas referiam-se a contratos de financiamento de importação e não a "Export Notes";

"c) houve, no caso, a obtenção de recursos exigíveis, o que também poderia ser obtido via operações de empréstimos e não 'efetuar captações junto a terceiros', como afirmou a Fiscalização no item 4 do referido Termo;

"d) ela não obtém spread nem qualquer outro tipo de remuneração nessas operações, antes pelo contrário, assume o custo ou encargo financeiro pelos recursos obtidos junto ao transferente da dívida;

"e) não funcionou como uma instituição financeira, a qual não assume posição mutuária sendo, desde que o mundo é mundo, a parte que empresta. Se isto tivesse consistência, o que ela não admite, quer lhe parecer que o assunto é de todo estranho ao âmbito de atuação da fiscalização do imposto de renda, sendo a seu ver, absolutamente imprestáveis, as ilações da fiscalização a respeito, para servir de base para a cobrança do tributo (deste ou de qualquer outro).

"5. Os Valores do PAT - Termo de Fiscalização nº 01 – O PAT é um benefício fiscal instituído na Lei nº 6.321/76, para programa de alimentação do trabalhador, implementado por pessoa jurídica, possibilitando a dedução do valor do PAT sob a forma de exclusão do lucro líquido, na apuração do lucro real, o que foi feito pela impugnante em obediência estrita à essa Lei.

"5.1. A Fiscalização além de mencionar a referida Lei nº 6.321/76, refere-se, também, a decretos que desviam a dedução para que atue não mais sobre a base de cálculo (lucro real) mas, sim, sobre o imposto de renda devido, fazendo uma conveniente opção pelos decretos que dizem coisas diferentes da lei, o que não encontra sustentação no plano jurídico, simplesmente por não ter base legal, ressaltando que, segundo a Constituição da República, 'ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei' (art. 5º, II).

"5.2. A matéria, ora discutida, tem a ver com a determinação da base de cálculo do imposto de renda, a qual, segundo o CTN (Lei nº 5.172/66) somente pode ser definida por lei (art. 97, IV). O CTN, como lei complementar, subordina o legislador ordinário e, com muito mais razão, ou com muito menos dúvidas, o Poder Executivo, na sua função normativa regulamentar, seja por decretos, seja por meio de qualquer outro ato do gênero, questão que a seu ver ficou há muito resolvida pelas altas cortes do Poder Judiciário do País, citando decisões, nesse sentido, do Tribunal Federal de Recursos às fls. 337/8.

"5.3. A Fiscalização não tem o direito nem tem como autuar a impugnante que agiu corretamente como dispôs a lei instituidora do



benefício fiscal (art. 1º da Lei nº 6.321/76)." – os destaques são do original.

Em Decisão de fls. 362/370, a autoridade julgadora de primeira instância manteve as exigências, se fundamentando da forma a seguir sintetizada:

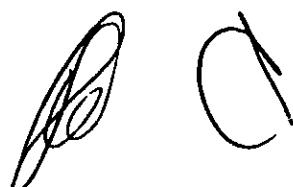
I – QUANTO À GLOSA DAS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

1. ao contrário do que afirmou a Impugnante, o autor do feito compreendeu perfeitamente as operações relacionadas à assunção de dívidas e os seus resultados na autuada, cujos mecanismos foram claramente explicitados no Termo de Constatação nº 02 (fls. 300/302), sendo procedente a glosa das despesas oriundas dos respectivos contratos, por serem desnecessárias às atividades da empresa e à manutenção das fontes pagadoras, o que determina a sua indedutibilidade, nos termos do artigo 242, do RIR/80 (na verdade, do RIR/94);

2. assevera aquela autoridade que ditas operação não se tratam de empréstimos ou mútuos, exemplificando através do contrato com cópia às fls. 35/36, que a correspondente assunção de dívidas representou um prejuízo para a fiscalizada, nos termos em que foi pactuado, o que se constitui em mera liberalidade;

3. invoca cláusula do contrato social da Impugnante, para concluir que não se acha entre os objetivos da sociedade, a captação de recursos financeiros junto a terceiros, atividade própria de instituições financeiras, nos termos dos artigos 17 e 18, da Lei nº 4.595/1964, que reproduz;

4. para que a despesa seja dedutível na determinação do lucro real da pessoa jurídica, não basta que ela tenha sido contratada, assumida e paga, sendo necessário que atenda aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, além de guardar estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita, o que não ocorreu no caso em concreto; neste sentido, a decisão recorrida reproduz trechos dos ensinamentos doutrinários trazidos à colação pela Impugnante, e ressalva que o montante da despesa glosada na ação fiscal, no an-



calendário de 1993, por ser estranha à atividade da autuada, supera em 394%, o valor das receitas com prestação de serviços declarado no período;

5. por fim, conclui o julgador singular que as operações descritas são simuladas e contrariam os princípios legais, sendo por eles repudiadas por serem ilegítimas e executadas com artificialismo, embora tenham obedecido as exigências de ordem formal; dessa maneira, por não satisfazerem aos requisitos do artigo 191, e seus parágrafos, do RIR/80, não podem ser aceitas para reduzir o lucro real, sendo, portanto, indedutíveis.

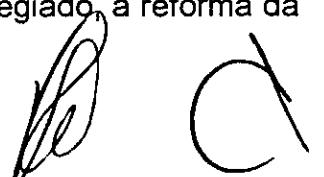
II – QUANTO À GLOSA DA EXCLUSÃO INDEVIDA (PAT):

1. no procedimento sob análise, a Fiscalização apenas apurou o valor do incentivo fiscal, conforme dispõe a legislação de regência, que admite a sua dedução, em cada exercício, limitada a cinco por cento do imposto de renda devido, sujeitando-se, ainda, ao limite global de dez por cento, em conjunto com o Projeto de Formação Profissional, nos termos dos artigos 415, 428 e 439, do RIR/80;

2. em 1993, a contribuinte contabilizou os valores do PAT, a título de despesas operacionais e, concomitantemente, excluiu os mesmos valores na determinação do lucro real dos respectivos períodos de apuração, ao invés de efetuar a dedução diretamente do valor do imposto de renda devido, conforme restou comprovado nos autos; dessa forma, o procedimento fiscal que glosou aquela exclusão indevida, afigura-se correto;

3. carece de fundamento a alegação de falta de previsão legal (ou constitucional) ao lançamento de ofício, cujo embasamento se acha indicado no auto de infração; o foro administrativo não é adequado para discussão de ilegalidade ou constitucionalidade de leis.

Através dos recursos de fls. 378/387 (CSLL) e 391/399 (IRPJ), instruídos com os documentos de fls. 388 a 390 e 400 a 406, a contribuinte, por intermédio de seu procurador (Mandatos às fls. 373 a 375), vem de requerer a este Colegiado, a reforma da



decisão de 1º grau, reiterando os mesmos argumentos contidos na Impugnação contrários à glosa da despesa financeira e acrescentando, em síntese, o seguinte:

1. é nítido o equívoco da premissa tomada pelo autuante, seguido pelo julgador singular, uma vez que a exigência fiscal foi embasada no singelo argumento de que a assunção de dívidas não se acha contemplada entre as atividades operacionais da autuada, razão pela qual, a despesa decorrente não seria necessária, pelos seguintes motivos:

a) a assunção de dívidas não gera receitas e sim, despesas, não podendo, dessa forma, estar contemplada entre as atividades operacionais das sociedades mercantis que têm fins lucrativos;

b) nenhuma sociedade comercial tem por objetivo principal a captação de recursos, salvo as instituições financeiras; é claro que a maioria das pessoas jurídicas recorre a diversos instrumentos legais visando obter recursos para custeio de suas atividades, incorrendo em despesas com juros, encargos e deságios, sem que isso signifique que tenham sido constituídas com aquela finalidade;

c) trata-se, na verdade, de atividade-meio, na busca do objetivo social, e não, atividade-fim; não é por outra razão, que as receitas financeiras são consideradas como operacionais pela legislação do imposto de renda, independentemente da atividade exercida pela empresa; da mesma forma, são tratadas as despesas financeiras, ressalvando-se que somente as operações decorrentes de movimentação do ativo permanente são classificadas como não operacionais;

2. a Recorrente volta a invocar os ensinamentos doutrinários acerca do conceito de despesa operacional, previsto no artigo 224, e seus §§ 1º e 2º, do RIR/94, para concluir que, como a legislação dispõe que são operacionais, as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, atendidos os requisitos de normalidade e usualidade, os valores indevidamente glosados pelo Fisco são dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ;

3. como não foram questionadas na ação fiscal as taxas e demais condições pactuadas nas operações de que se cuida, conclui-se que a única motivação para o lançamento se deveu ao fato de a contribuinte haver recorrido a instrumento de captação de recursos não conhecido pelo autuante – e, ao que consta, também pela autoridade julgadora de primeiro grau – não merecendo prosperar a glosa efetuada, sob pena de ficar caracterizada uma indevida interferência, por parte da Administração, na liberdade do sujeito passivo, de contratação de ato lícito;

4. quanto à questão da exclusão do incentivo referente ao PAT, também improcede o lançamento, tal como efetuado, uma vez o procedimento fiscal se limitou a glosar as exclusões efetivamente havidas dos valores relativos ao Programa, diretamente do lucro líquido, na determinação do lucro real, sem considerar, no entanto, as exclusões permitidas em lei, do imposto devido; tal fato resulta na exigência de tributo em montante superior ao supostamente devido, pois, ainda que proceda a glosa, remanesce o direito da Recorrente à dedução do incentivo fiscal, observados os limites individuais e globais; assim, impõe-se a reforma da decisão recorrida, neste particular, facultando-se nova constituição do crédito tributário, observando-se o prazo decadencial;

5. com relação especificamente à exigência da Contribuição Social, sobre a qual repercutiu a infração relacionada à glosa de despesas concernentes às operações de assunção de dívidas, argüi a Recorrente que o lançamento reflexo é indevido, ainda que venha a prevalecer a aludida glosa, pois o fato de uma despesa ser indedutível na apuração do IRPJ, não repercute na CSLL, caso o dispêndio tenha sido efetivamente realizado, pois o princípio da necessidade da despesa está adstrito ao campo de apuração do imposto, não se aplicando àquela contribuição; invoca a jurisprudência administrativa, consubstanciada em julgados prolatados pela primeira e segunda instâncias, além de trechos de ensinamento doutrinário, no sentido de que as bases de cálculo de um e de outra, são distintas.

A Recorrente impetrou Mandado de Segurança contra a exigência do depósito instituído pelo artigo 32, da Medida Provisória nº 1.621-30, de 12 de dezembro

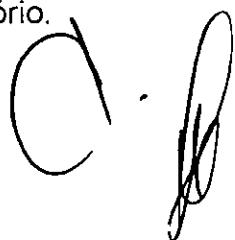
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.005540/98-69

Acórdão nº : 105-13.838

de 1997, sucessivamente reeditada, tendo-lhe sido concedida medida liminar neste sentido, conforme documentos de fls. 403 a 406. Referida decisão teve os seus efeitos suspensos pelo Tribunal Regional Federal da 3^a Região, ao acolher o agravo de instrumento interposto pela Fazenda Nacional (fls. 408 a 410), sendo, no entanto, concedida a segurança pela autoridade judicial, quando da apreciação do mérito da ação, conforme cópia da Sentença de fls. 416/417.

É o relatório.

A handwritten signature consisting of a stylized 'C' on the left and a more fluid, cursive mark on the right, likely representing a initials or a name.

V O T O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

O recurso é tempestivo e, tendo em vista se encontrar o sujeito passivo amparado por medida judicial dispensando-o do depósito instituído pelo artigo 32, da Medida Provisória nº 1.621-30, publicada no D.O.U. de 15/12/1997, preenche todos os requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Conforme relatado, o primeiro item da autuação objeto do presente litígio, versa sobre a glosa de encargos financeiros deduzidos pela ora Recorrente, em diversos meses do ano-calendário de 1993, sob o fundamento de não se constituírem em despesas necessárias às suas atividades, nos termos da legislação de regência.

Buscando desqualificar o procedimento fiscal, as alegações da defesa são centradas na tese de que a exigência foi formalizada por desconhecimento de seu autor acerca das operações realizadas pela empresa no período (de *assunção de dívidas*), das quais decorreram os encargos financeiros glosados, e, demonstrando didaticamente a natureza daquelas transações e a sua legitimidade diante da lei, conclui pela regularidade da despesa e a sua dedutibilidade na determinação da base de cálculo do imposto de renda, de acordo com o que dispõem o artigo 224, e os seus parágrafos, do RIR/94.

A Recorrente censura ainda a ação fiscal, por representar uma indevida interferência na liberdade de atuação dos agentes econômicos, de eleger, entre os instrumentos legítimos de captação de recursos no mercado, aqueles que mais atendam às suas conveniências. Assim, não procede a motivação da exigência, concernente ao alegado exercício de atividade estranha ao objeto social da pessoa jurídica autuada, até porque, nenhuma sociedade mercantil tem como objeto captar recursos de terceiros, salvo as instituições financeiras.

Parecem-me plenamente procedentes as premissas contidas no recurso, acerca da legitimidade da operação visando obter recursos no mercado, denominada "assunção de dívidas", a qual configura uma modalidade de empréstimo ou mútuo, por decorrer de constituição de obrigações, na qual o tomador recebe determinada quantia em dinheiro do cedente de dívida a vencer, se comprometendo, mediante contrato firmado pelas partes, a liquidá-la no vencimento, junto ao credor original. Igualmente legítimos, os encargos financeiros correspondentes à diferença entre a obrigação assumida e o valor recebido pelo tomador (*deságio*, segundo a fiscalizada, na correspondência de fls. 11).

Como tal, conforme assevera a defesa, não cabe ao Estado, por qualquer meio, tutelar os agentes econômicos no gerenciamento de seus negócios e na tomada de decisões típica da atividade empresarial, desde que estejam albergadas pela legalidade.

No entanto, em qualquer momento a legitimidade das aludidas operações foi questionada pelo Fisco, no procedimento sob análise, pois, ao contrário do que podem fazer crer tais alegações, a motivação do lançamento não se cingiu à modalidade de captação de recursos pela contribuinte, nem, tampouco, o autuante teve a intenção de censurar o seu "*modus faciendi*", neste particular, o que se constituiria, realmente, em uma indevida interferência na liberdade de agir da pessoa jurídica.

O que pretendeu o agente fiscal, no Termo de Constatação nº 02, anexo à peça acusatória (fls. 300 a 302), foi demonstrar que, na hipótese dos autos, as despesas decorrentes das operações de "assunção de dívidas", foram desnecessárias para a autuada, em razão das circunstâncias que as cercaram, sendo, portanto, indedutíveis na determinação do lucro real dos correspondentes períodos de apuração.

Assim, a discussão acerca da procedência do feito fiscal deve se ater aos termos contidos naquele documento, anexo à peça acusatória, em contraposição aos argumentos de defesa que objetivam contraditá-los.

Primeiramente, cabe trazermos à baila, mais uma vez, o comando contido no artigo 191, do RIR/80 (equivalente ao artigo 224, do RIR/94), o qual dispõe, *"in verbis"*:

"Art. 191 – São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora.

"§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

"§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa." (destaquei).

Portanto, a mera transcrição do dispositivo que embasou a glosa levada a efeito pelo Fisco, já desautoriza o argumento da defesa de que as despesas de que se cuida são dedutíveis, por serem de natureza legítima, pois, conforme o já consagrado entendimento da jurisprudência, ao interpretar a norma supra, o conceito legal de despesa operacional e, consequentemente, a sua dedutibilidade na determinação do lucro real, não se atém à efetiva ocorrência do dispêndio ou à legitimidade de sua incidência; ao contrário, se sujeita aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

O Termo de Constatação informa, sem ser contraditado pela defesa, que o total das despesas relacionadas às operações de assunção de dívidas deduzido no período objeto da autuação (CR\$ 403.159.665,71), supera em 3,4 vezes a receita anual da atividade-fim da fiscalizada, correspondente à prestação de serviços, que foi da ordem de CR\$ 90.858.075,00.

Já os documentos de fls. 12 a 25, e as cópias dos vinte e oito contratos, constantes das fls. 26 a 122, demonstram que os recursos captados naquelas operações alcançaram a cifra de, aproximadamente, US\$ 12 milhões, equivalentes a mais de CR\$ 1.400.000.000,00; todas as dívidas eram vincíveis dentro do exercício social (tendo sido

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº : 13808.005540/98-69
Acórdão nº : 105-13.838

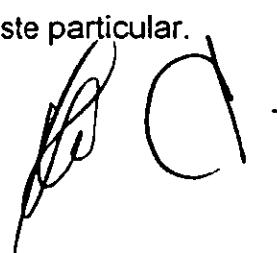
contraídas e baixadas ao longo do ano-calendário de 1993, afora uma delas, que permaneceu com irrelevante saldo a ser balanceado).

A freqüência com que a ora Recorrente realizou as operações de assunção de dívidas e a flagrante desproporção entre o montante dos recursos captados no mercado – e os seus correspondentes custos de financiamento – e a receita auferida da sua atividade-fim, denota, claramente, o desvio de finalidade de tais transações, as quais, efetivamente, não se destinaram a financiar o negócio que configura o objetivo social da pessoa jurídica, constante de seu contrato social, confirmado a motivação da glosa das respectivas despesas, por se afigurarem desnecessárias, conforme constou da peça vestibular.

O fato de a autuada pertencer a um grupo empresarial que possui um braço financeiro (o Banco Credibanco S/A), o qual, tem como clientes as empresas cedentes das dívidas objeto daquelas operações, e foi interveniente em, praticamente, todas as importações que resultaram naquelas dívidas, de acordo com as cópias das respectivas Guias constantes das fls. 143 a 290, pode explicar o interesse da ora Recorrente em realizar as transações de que se cuida, estranhas ao seu objeto social, como parte de um engenhoso planejamento econômico e tributário levado a efeito pelo grupo, conforme asseverou o autor do feito, no Termo de fls. 300/302.

No entanto, os seus efeitos tributários, na autuada, consubstanciados na apropriação de despesas incompatíveis com o objeto social, ainda que devendo se abstrair das motivações de cunho gerencial que levaram à tomada de decisão naquele sentido, revelaram-se infringidores da legislação de regência, o que justifica a glosa efetuada pelo Fisco, nos termos do artigo 191, do RIR/80, uma vez que tais despesas não foram necessárias à “realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”, nem, tampouco, são “usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”, conforme demonstrado neste voto.

Por essas razões, nego provimento ao recurso, neste particular.



Quanto à glosa da exclusão do incentivo concernente ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), a contribuinte inova a lide nesta instância, não mais questionando a legislação que embasou a exigência, passando a alegar que improcede o lançamento, em razão de o seu autor não haver recomposto o montante do imposto devido, com a dedução do valor correspondente àquele incentivo, observados os limites individuais e globais.

Inicialmente, é de se ressaltar que, como tal argumento não constou da Impugnação apresentada na instância inferior, a qual inaugura a fase litigiosa do procedimento, nos termos do artigo 14, do Decreto nº 70.235/1972, precluiu o direito do sujeito passivo de discutir a matéria em outro momento processual, por se constituir em uma inovação do litígio na fase recursal.

Tal fato impede que esta instância tome conhecimento da matéria, por PRECLUSÃO, e por ferir o princípio do duplo grau de jurisdição que norteia o processo administrativo fiscal (PAF). Neste sentido, concluiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao prolatar a decisão contida no Acórdão nº CSRF/01-0.875.

Ainda que assim não fosse, as alegações da Recorrente não prosperariam, como demonstrarei a seguir, tão-somente com o objetivo de evidenciar a regularidade da exigência fiscal.

1. o procedimento de ofício apurou que a fiscalizada efetuou uma exclusão indevida na determinação do lucro real, contrariando disposição expressa contida no artigo 388, do RIR/80 e na legislação disciplinadora do incentivo fiscal, constante do auto de infração;

2. como decorrência, glosou aquela exclusão, que havia determinado uma redução ilegal da base de cálculo do tributo, sem perquirir acerca da regularidade dos procedimentos adotados pela autuada, relacionados ao benefício fiscal, para se concluir se haviam sido atendidas as condições para a dedução do imposto devido, previstas nos artigos 430 a 434, do citado Regulamento, e legislação complementar, uma

vez que a infração se caracterizou, independentemente dos procedimentos a serem observados pela beneficiária do incentivo;

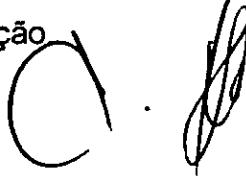
3. por essa razão, e considerando que a aludida dedução, constitui uma faculdade da pessoa jurídica beneficiária, nos termos do artigo 428, do RIR/80, não competia, de fato, ao autuante, efetuar o procedimento a que se obrigava o sujeito passivo, para fins de gozo do benefício fiscal.

Quanto ao lançamento reflexo, relativo à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro, em princípio, é de se aplicar a mesma decisão prolatada no lançamento do IRPJ, dada a íntima relação de causa e efeito que os vincula, por adoção do princípio da decorrência processual.

Entretanto, no recurso, a contribuinte alega ser indevida a exação, relacionada à glosa de despesas concernentes às operações de assunção de dívidas, sob o argumento de que o fato de uma despesa ser indedutível na apuração do IRPJ, não repercute na CSLL, caso o dispêndio tenha sido efetivamente realizado, pois o princípio da necessidade da despesa está adstrito ao campo de apuração do imposto, não se aplicando àquela contribuição.

Mais uma vez estamos diante de matéria preclusa, tendo em vista que tal alegação não constou da impugnação apresentada na primeira instância, conforme relatado.

Não obstante a inovação do litígio, aqui, particularmente, entendo que a relevância da matéria arguida, se sobrepõe aos princípios da preclusão e do duplo grau de jurisdição que, ordinariamente, vedam a sua apreciação na instância superior, uma vez que o argumento pressupõe a existência de vício que estaria contaminando o lançamento, qual seja, o de ausência de um dos elementos essenciais para a sua formalização, previstos no artigo 142, do Código Tributário Nacional (CTN): a própria ocorrência do fato gerador da obrigação.



Com efeito, dispõe a alínea "c", do parágrafo 1º, do artigo 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação determinada pela Lei nº 8.034, de 1990, que a base de cálculo da Contribuição Social é o valor do resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, ajustado pelas adições e exclusões listadas nos itens de 1 a 6.

Analizando-se aqueles ajustes, constata-se, facilmente, que o legislador não incluiu entre as adições por ele relacionadas, as despesas contabilizadas indedutíveis na determinação do lucro real, salvo se decorrentes de provisões efetuadas pela pessoa jurídica, cuja dedutibilidade não seja permitida na base de cálculo do imposto de renda.

Assim, se o dispêndio ocorreu e foi pago (ou apropriado, em obediência ao regime de competência), o resultado do período que considerou o correspondente registro contábil da despesa, foi apurado observando-se a legislação comercial; e se a glosa se deu por ser ela indedutível na determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ – por ausência do requisito de necessidade – tal fato, efetivamente, não repercute, conforme demonstrado, na base de cálculo da CSLL; por conseguinte, não ocorreu o fato gerador da obrigação relacionada aquela contribuição, cabendo razão à Recorrente, em sua tese acerca da improcedência da respectiva exigência.

Por todo o exposto, e tudo mais constante do processo, o meu voto é no sentido de, conhecendo o recurso, por atendimento aos pressupostos de admissibilidade, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para afastar a exigência relativa à Contribuição Social sobre o Lucro.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 10 de julho de 2002.

LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA