



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001963/99-54
Recurso nº : 142.379 - EX OFFICIO
Matéria : IRPJ e OUTROS
Recorrente : 9ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Interessado(a) : COMBRASCAN SHOPPING CENTER S.A.
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Acórdão nº : 103-22.065

IRPJ. LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. GLOSA. Extinta por novação a dívida primitiva representativa do custo de aquisição de bens classificáveis no ativo permanente, este passa a ser representado pela dívida nova, cujos pagamentos não podem ser deduzidos como despesa operacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Dada a íntima relação de causa e efeito entre eles existente, aplica-se aos tributos reflexos o decidido quanto ao principal.

Recurso de ofício provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 9ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO - RJ I.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 SET 2005

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MARCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, FLÁVIO FRANCO CORREA E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001963/99-54
Acórdão nº : 103-22.065

Recurso nº : 142.379 - *EX OFFICIO*
Recorrente : 9ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

RELATÓRIO

Trata o presente processo do lançamento de créditos tributários relativos ao IRPJ, ao PIS e à CSLL.

O crédito tributário relativo ao IRPJ foi constituído sob o fundamento de ter a contribuinte deduzido indevidamente, como custo ou despesa operacional, na apuração do lucro real dos anos-calendário de 1994, 1995, 1996 e de todos os meses de 1997, importâncias correspondentes à aquisição de marcas comerciais e fundo de comércio, que constituem bens classificáveis no ativo permanente, com violação dos arts. 195, I e 244 do RIR/94.

Os créditos relativos ao PIS e à CSLL, meros reflexos do lançamento de IRPJ, foram legalmente enquadrados, o primeiro, em dispositivos da Lei Complementar nº 7/70 e do Regulamento do PIS/PASEP e o segundo, no art. 2º da Lei nº 7.689/88, nos arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92, no art. 19 da Lei nº 9.249/95 e no art. 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação da Lei nº 9.065/95.

Na impugnação, a contribuinte resume os fatos expondo que:

- No dia 26/12/1983, através de Instrumento Particular de Venda de Fundo de Comércio, Marcas e Outros Pactos adquiriu da empresa EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS CAPRI S.A. bens incorpóreos, pelo preço total de Cr\$ 187.810.000,00, quitado no ato através de uma nota promissória "pro soluto", com vencimento para o dia 23.12.1988.
- No mesmo dia 26/12/1983, a obrigação inicial foi novada, substituindo-se a dívida representada pela nota promissória "pro soluto" por uma participação da CAPRI S.A., durante 20 anos, nas receitas do SHOPPING RIO SUL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001963/99-54
Acórdão nº : 103-22.065

- Em 1995, foram feitas três cessões dos referidos créditos: entre a CAPRI S.A. e a EQUATOR FINAME CORP; entre esta e a CIFFEY DEVELOPRIENT HOLDING INC. e entre a CIFFEY e a PELDON LIMITED.
- Face a ampliação do SHOPPING, fato que acarretaria um acréscimo de receita que se refletiria na participação da PELDON LIMITED, então detentora dos créditos, a impugnante, através de instrumento particular de transação, juntou a substituição da referida participação por 53 notas promissórias, a serem pagas no período de setembro de 1995 a dezembro de 1999, totalizando o equivalente a US\$ 5.960.261,56.
- Por sua vez, a PELDON LIMITED cedeu seus créditos à PELDON EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/C LTDA.
- Em que pese os pagamentos terem sido efetuados em consonância com os contratos firmados entre as partes, a fiscalização lavrou o auto de infração de IRPJ, desconsiderando os efeitos que seriam próprios das novações e entendendo que tais pagamentos deveriam ter integrado o custo de aquisição dos bens.

Em seguida, a impugnante ataca o auto de infração, dizendo-o improcedente, uma vez que a novação de dívida tem o condão de modificar o valor da obrigação originária, mediante a constituição de uma nova obrigação, autônoma e substitutiva daquela e, portanto, definidora de critérios de quantificação e pagamento, razão porque a contrapartida contábil dos valores decorrentes dessa nova obrigação não integrariam o custo de aquisição de bens, mas sim os resultados da pessoa jurídica, como despesas operacionais.

Assim, ao desconsiderar os efeitos das novações realizadas, a fiscalização infringir o art. 109 do CTN, pois a lei tributária não atribui à novação qualquer efeito próprio e diverso daquele do direito privado e, desse modo, as diferenças de valores resultantes das novações, que correspondem a um mero acerto no valor do obrigação originária, não tem qualquer relação com o custo de aquisição dos bens, mas tão somente com a renegociação da dívida original, esta, sim, representativa do custo, pelo que, qualquer diferença, para mais ou para menos, entre



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001963/99-54
Acórdão nº : 103-22.065

o valor original da dívida e o da nova obrigação contraída não importaria em alteração do custo de aquisição, mas somente no reconhecimento de uma perda ou de um ganho na liquidação da obrigação inicial.

Ao depois, recorre às hipóteses de perdão de dívida ou concessão de desconto e compra à vista mediante empréstimo para demonstrar a desvinculação entre custo de aquisição e nova obrigação, pois na primeira hipótese, o perdão gera um ganho tributável e, na segunda, o custo do empréstimo constitui despesa dedutível, mantendo-se inalterável o custo de aquisição.

Ao final, afirma que as transações não tiveram por objetivo a redução da carga tributária, motivada pelo exclusivo intuito de negociar.

A decisão de primeira instância deu pela improcedência do lançamento em decisão assim ementada:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Exercício: 1995, 1996, 1997, 1998
Ementa: LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS.
DEDUTIBILIDADE.*

Faz-se mister a rejeição da glosa de despesas cujos valores são atribuídos pela fiscalização, sem elementos seguros de prova, a custos amortizáveis sujeitos a agregação a valor de bem do ativo permanente.

*Assunto: Outros Tributos ou Contribuições
Exercício: 1995, 1996, 1997, 1998*

*Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO,
CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.
DECORRÊNCIA.*

Ressalvados os casos especiais, os autos de infração decorrentes colhem a sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Lançamento Improcedente”.

Conquanto unânime a decisão, os demais julgadores discordaram quanto à fundamentação do voto do relator, consistente em que as despesas não poderiam ter sido ativadas porque têm a natureza de juros, tendo o presidente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001963/99-54
Acórdão nº : 103-22.065

apresentado declaração de voto na qual entende que as despesas deveriam ter sido glosadas pela falta de causa/beneficiário não relacionado aos pagamentos e não porque deveriam ter sido ativadas.

Da decisão recorreu-se de ofício a este Conselho.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001963/99-54
Acórdão nº : 103-22.065

V O T O

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

O cerne da questão consiste em se saber se os pagamentos feitos pela aquisição das marcas comerciais é do fundo do comércio poderiam ter sido deduzidos na apuração do lucro real como custo ou despesa operacional, como o fez a recorrente, ou, se diferentemente, por corresponderem ao custo de aquisição de bens do ativo permanente, seriam indedutíveis, como quer o fisco.

Em defesa do seu procedimento e da decorrente improcedência do lançamento, sustenta a atuada que:

“a novação de dívida tem o condão de modificar o valor da obrigação originária, mediante a constituição de uma nova obrigação, autônoma e substitutiva daquela (e, portanto, definidora de critérios diversos de quantificação e pagamento), razão porque a contrapartida contábil dos valores decorrentes dessa nova obrigação não integrariam o custo de aquisição de bens, mas sim os resultados da pessoa jurídica, como despesas operacionais”. (Fls. 113).

Afirma também a atuada que:

“Nas novações celebradas pela IMPUGNANTE estava presente o animus novandi, já que as partes contratantes expressamente ajustaram extinguir as obrigações anteriores em decorrência da criação de novas”. (Fls. 114).

Em seguida, às fls. 115, a atuada defende a tese de que a diferença entre o valor original da dívida e o resultante de novação não altera o custo de aquisição, escrevendo:

“Sendo assim, qualquer diferença entre o valor original da dívida e o valor da nova obrigação contraída, para mais ou para menos, não importaria em alteração do custo de aquisição dos bens incorpóreos, mas somente no reconhecimento de uma perda (despesa) ou de um ganho (receita) na liquidação da obrigação inicial, respectivamente”.

Ao depois, argumenta a atuada que essa desvinculação do custo de aquisição em relação a uma nova obrigação se faz presente no caso “de perdão de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001963/99-54
Acórdão nº : 103-22.065

dívida ou desconto financeiro”, hipótese em que o perdão da dívida gera um ganho tributável, mas não importa em redução do custo de aquisição; bem como no caso de “compra à vista mediante empréstimo”, hipótese em que “os encargos financeiros (juros) decorrentes do empréstimo não devem ser incluídos no custo de aquisição do ativo adquirido, mas lançados como despesas financeiras”.

Do voto do relator da decisão recorrida colhe-se o seguinte trecho:

“Em 26.12.1983, operou-se a compra do fundo de comércio das marcas comerciais, que foi paga por meio da entrega de uma nota promissória em caráter pro soluto. Em outras palavras, a vendedora financiou a compradora e obteve dela uma nota promissória em garantia do crédito concedido. Na mesma data, porém, houveram por bem substituir o financiamento por uma operação de risco, mediante a troca do título de crédito pelo direito de a vendedora participar das receitas da compradora, direito esse que foi cedido pela vendedora sucessivamente a outras empresas. Em 04.09.1995, quase doze anos depois, portanto, resolveram a interessada e a então detentora do direito, contudo, desfazer a transação; o direito à participação nas receitas foi novamente convertido em financiamento garantido por notas promissórias.

O parecer Normativo CST nº 127, de 1973, no qual a Secretaria da Receita Federal disciplina o tratamento tributário a ser dispensado aos ônus de financiamento decorrentes de empréstimos contraídos, firma o entendimento de que eles são considerados despesas operacionais independentemente do valor mutuado vincular-se à aquisição de bens de capital. Fundamenta tal entendimento no fato de que, ‘na celebração de um contrato de compra, com financiamento, de um bem de capital, ocorrem, efetivamente, duas transações distintas, não obstante muitas das vezes se completem a um só tempo, e através do mesmo instrumento. A primeira é uma operação comercial de compra e venda de determinado bem, por preço determinado; a segunda é uma operação de financiamento do preço estipulado para o bem adquirido, acrescendo despesas de financiamento, que representam ou a remuneração do capital, observada a proporcionalidade do seu valor e do tempo em que o titular da disponibilidade ficará sem o numerário, ou ressarcimento por outras despesas administrativas decorrentes da operação’. Merece transcrição também o arremate do parecer:

‘Desta forma, as despesas de financiamento calculadas sobre o valor mutuado nos contratos vinculados à aquisição de bens do ativo imobilizado não constituem custo adicional do preço dos bens e, portanto, não devem ser ativadas’.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001963/99-54
Acórdão nº : 103-22.065

Ocorre que inexistem nos autos quaisquer elementos capazes de sustentar o entendimento esposado no voto, existindo, *contrario sensu*, somente elementos que o desautorizam inteiramente.

Com efeito, a mera leitura do Instrumento Particular de Venda de Fundo de Comércio, Marcas e Outros Pactos evidencia que a nota promissória representou o preço, o custo de aquisição dos bens, e não garantia de crédito, como posto no voto, até mesmo porque não há no contrato menção a qualquer financiamento concedido pela vendedora à compradora. Confira-se:

“Que, assim, pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, CAPRI, vende e cede à COMBRASCAN, como efetivamente vendido e cedido o tem, a propriedade e o direito sobre as citadas marcas registradas ou depositadas, bem como a propriedade e o direito a qualquer outra marca, eventualmente não constante da relação acima, mas que contenha a expressão “Rio Sul”, registrada, depositada ou usada pela CAPRI, vendendo, outrossim, o fundo de comércio existente no imóvel denominado Rio Sul Shopping Center, pelo preço certo e ajustado de Cr\$ 187.810.000,00 (cento e oitenta e sete milhões e oitocentos e dez mil cruzeiros) integralmente pago, neste ato, pela COMBRASCAN à CAPRI, através da entrega que aquela fez a essa de uma nota promissória de sua emissão, em caráter ‘pro soluto’, com vencimento para 23 de dezembro de 1988”. (Fls. 150).

Ademais disso, como realçado pela própria empresa, a dívida original, correspondente ao preço da compra, representada pela nota promissória, foi extinta pela novação celebrada na mesma data do contrato de compra e venda, sendo substituída por uma participação da vendedora nas receitas do Shopping Rio Sul, participação esta que passou a representar o custo de aquisição dos bens, não havendo, portanto, razão para qualquer referência à nota promissória substituída e, por consequência, desprovida de qualquer eficácia.

Saliente-se que, à semelhança da dívida primitiva extinta, também a nova dívida não comporta qualquer parcela de juros, como se deduz da disposição do contrato de novação a seguir transcrita:

“Assim, pelo presente instrumento particular e na melhor forma de direito, os contratantes resolvem, como resolvido têm, novar a dívida



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 15374.001963/99-54
Acórdão nº : 103-22.065

de Cr\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de cruzeiros), representada pelas notas promissórias retro mencionadas a qual, em consequência, fica extinta para todos os efeitos legais, substituindo-a pela obrigação, que a COMBRASCAN ora vem de assumir, de pagar à CAPRI, pelo prazo de 20 (vinte) anos, a contar de 1º de janeiro de 1984 e até 31 de dezembro do ano de 2003, 25% (vinte e cinco por cento) do que vier a exceder os valores estabelecidos no anexo I,..." (Fls. 154).

Neste passo, cumpre chamar a atenção para a inafastável contradição presente na argumentação da contribuinte. De um lado, afirma que, pela novação, a dívida primitiva foi extinta para todos os efeitos legais. De outro lado, defende que, "qualquer diferença entre o valor original da dívida e o valor da nova obrigação contraída, para mais ou para menos, não importaria em alteração do custo de aquisição dos bens". O que equivale, em outras palavras, a se dizer que, para efeitos do valor do custo de aquisição, prevalece o valor do custo representado pela dívida extinta e não o custo representado pela dívida nova.

Repugna à lógica e ao bom senso do mais comum dos mortais que uma obrigação, extinta para todos os efeitos legais, não o seja para o único efeito de continuar válido o preço ou custo de aquisição dos bens, fazendo com que o valor do preço ou custo de aquisição fixado na nova obrigação, no que excedesse ao preço ou custo de aquisição fixado na obrigação extinta, fosse considerado encargo financeiro e, como tal, dedutível como despesa operacional.

Face ao exposto, por entender que os pagamentos em foco neste processo, por corresponderem ao custo de aquisição de bens ativáveis, deveriam ter sido lançados no ativo e não deduzidos como despesa, provejo o recurso de ofício. É como voto.

Sala da Sessões, DF, 11 de agosto de 2005.


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO 