



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10675.000945/2002-12
Recurso nº. : 135.133
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.:1997 a 2000
Recorrente : BURITI PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ - JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 12 de maio de 2004
Acórdão nº. : 108-07.793

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA – Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Transcorridos cinco anos sem que a autoridade fiscal tenha constituído o crédito a favor do Fisco, considera-se decaído seu direito em efetuar o lançamento correspondente.

VALOR CONTABILIZADO DO INVESTIMENTO SUPERIOR AO VALOR PATRIMONIAL – O valor contabilizado dos investimentos, se superior ao seu valor patrimonial, implica, quando reconhecido, em perda para a investidora.

INCORPORAÇÃO – DESÁGIO OBTIDO PELA EMPRESA INCORPORADA – MOMENTO DA REALIZAÇÃO – Difere-se a sucessão por incorporação da simples alienação de participação societária, não se verificando naquela a realização, no momento da incorporação, do valor do deságio obtido pela incorporada na aquisição de investimento.

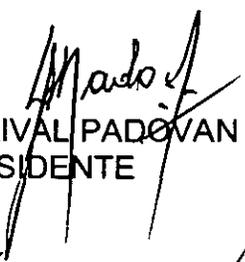
TRIBUTAÇÃO REFLEXA – O decidido para o lançamento de IRPJ se estende aos demais lançamentos, com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para os quais não haja outras razões de cunho jurídico que lhe recomende tratamento diverso.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BURITI PARTICIPAÇÕES LTDA.,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ e, pelo voto de qualidade, ACOLHER a preliminar de decadência da CSLL, vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Margil Mourão Gil Nunes e José Carlos Teixeira da Fonseca e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 JUN 2004

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

Recurso n.º : 135.133
Recorrente : BURITI PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa BURITI PARTICIPAÇÕES LTDA., na qualidade de sucessora por incorporação da empresa Autominas Participações Ltda., foi lavrado Auto de Infração com a conseqüente formalização do crédito tributário referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e tributação reflexa, relativos aos anos-calendário da 1996, 1997, 1998 e 1999.

Segundo consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração em comento, a Recorrente, durante os anos-calendário acima referidos, teria cometido quatro infrações distintas, abaixo resumidas.

Como primeira infração praticada pelo contribuinte, afirma a fiscalização que a Recorrente, sucessora por incorporação da empresa Autominas Participações Ltda., teria deixado de adicionar ao Lucro líquido do ano-calendário de 1999, os valores enquadrados como reavaliação, oriundos da redução do valor de patrimônio líquido da incorporada nas empresas Autominas Veículos Importados – Seat Autominas e na Autominas Ltda.

De outra parte, apontou ainda a fiscalização infração cometida pela Recorrente ao proceder a compensação acima do limite de 30% do lucro líquido apurado entre outubro e dezembro de 1996 e nos três primeiros trimestres de 1997, com os prejuízos fiscais de períodos acumulados em períodos anteriores, em clara contraposição aos preceitos determinados pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/1995.

Ademais, o Auto de Infração em questão indica que a Recorrente deixou de adicionar ao Lucro líquido o valor de deságio apurado quando da aquisição de participações societárias da Autominas Ltda. Neste tocante, entendeu a fiscalização que a compra de ações pela empresa incorporada por montante menor que o correspondente ao

Processo nº : 10675.000945/2002-12

Acórdão nº : 108-07.793

seu valor patrimonial - conforme registrado no livro razão juntado às fls 391 - ensejaria a tributação da diferença apurada entre o valor pago e o valor contabilizado pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e tributação reflexa.

Finalmente, como última infração praticada pela Recorrente, afirma a autoridade autuante que o contribuinte não procedeu ao recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, em função do balanço de suspensão e redução, prática esta que ensejaria a aplicação de multa isolada no percentual de 75%, conforme previsto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Em vista das infrações acima apuradas, especificamente no que tange a ausência de reavaliação de participações societárias e deságio na compra de ações, foram lavrados Autos de Infração relativos à contribuição ao PIS e à COFINS por consequência reflexa da autuação do IRPJ. De igual maneira, no que se refere à CSLL, foi lavrado Auto de Infração em virtude, além da ausência da reavaliação de participações e do deságio verificado na aquisição de quotas de outra empresa, da infração referente a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento do tributo sobre a base estimada.

Intimada em 26.04.2002 acerca do aludido Auto de Infração, a ora Recorrente apresentou, tempestivamente, sua Impugnação parcial à exigência fiscal, alegando em síntese que:

- (i) no que se refere à autuação decorrente da ausência de reavaliação de participações societárias, teria o agente fiscal confundido conceitos, ao entender como equivalentes os termos Valor Contábil dos Investimentos e Reavaliação Espontânea. Neste tocante, afirma que, nas incorporações societárias, a reavaliação econômica seria espontânea e facultativa, sendo imposição legal tão somente a elaboração de laudo de avaliação. De tal modo, por não ser registrada no balanço do exercício da sociedade, a reavaliação de que trata a autuação não representaria ganho de capital, sendo, portanto, indevida a exigência fiscal neste ponto específico;

Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

- (ii) ainda assim, caso seja vencida a argumentação supra, o artigo 430, inciso II do RIR/99 garantiria o direito do contribuinte em diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que este fosse realizado;
- (iii) a infração decorrente da não adição ao Lucro líquido de valores referentes ao deságio na compra de ações de outra empresa seria de manifesta inexigibilidade, vez que a autoridade fiscal teria considerado o valor nominal e não patrimonial das quotas;
- (iv) não teria sido excluído o valor relativo à CSLL na apuração da base de cálculo do IRPJ;
- (v) no que tange à CSLL, os ganhos de capitais e reserva de reavaliação não comporiam a base de cálculo do aludido tributo, sendo que tais valores só deveriam incidir na apuração do IRPJ, quando da verificação de sua ocorrência;
- (vi) a ausência de reavaliação de participação societária não configuraria hipótese de incidência do PIS e da COFINS, devendo, pois, ser cancelada a exigência fiscal quanto a este ponto;
- (vii) a aplicação de juros com base na taxa Selic seria ilegal, sendo devida sua exclusão no cômputo do débito tributário.

Vale frisar que, quanto ao item 2 do Auto de Infração relativo ao IRPJ, a saber, compensação indevida do lucro líquido no período, não houve impugnação pelo contribuinte, tornando-se ponto incontroverso.

Ademais, no que tange ao item 4 do aludido Auto de Infração relativo a aplicação de multa isolada pela ausência de recolhimento do imposto sobre base de cálculo estimada, a Recorrente apresentou cópias das guias de recolhimento comprobatórias da quitação dos saldos mensais, cuja inadimplência resultou na cominação da multa.

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be official marks.

Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

Em vista do exposto, a 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora /MG, houve por bem julgar procedente o lançamento tributário, em decisão assim ementada:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1997, 1998, 1999 e 2000*

Ementa: LUCRO LÍQUIDO – ADIÇÕES – DESÁGIO – Deve ser oferecido à tributação, como adição ao lucro líquido, o deságio apurado na aquisição de participação societária em decorrência da liquidação, por incorporação, da empresa investidora.

REAVALIAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIAS – Deve ser adicionado ao lucro líquido o valor enquadrado como reavaliação, em decorrência de ajustes no Ativo Permanente da investidora pela redução no patrimônio líquido da investida, quando aquela for extinta por incorporação.

FALTA DE RECOLHIMENTO – PENALIDADE – É cabível a aplicação de multa isolada quando for constatada falta de recolhimento do imposto de renda incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

PREJUÍZOS FISCAIS – COMPENSAÇÃO – LIMITE DE 30% - A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro líquido, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL
Exercício: 1998, 1999 e 2000*

Ementa: DECORRÊNCIA – INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA – Tratando-se de exigências decorrentes de lançamento relativo ao IRPJ, a solução do litígio prende-se ao decidido no lançamento principal.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 1999

Ementa: BASE DE CÁLCULO – Os valores que não configuram receitas não compõem a base de cálculo da contribuição

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Ano-calendário: 1999

Ementa: BASE DE CÁLCULO – Os valores que não configuram receitas não compõem a base de cálculo da contribuição

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000

Ementa: CONSTITUCIONALIDADE – Não cabe à autoridade administrativa julgar os atos legais quanto ao aspecto de sua constitucionalidade por transbordar os limites de sua competência, mas dar cumprimento ao ordenamento jurídico vigente.

Lançamento Procedente em parte.”

Intimada em 16.12.2002 acerca da referida decisão, a Recorrente interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário reiterando as alegações apresentadas em sua Impugnação, requerendo a reforma da decisão recorrida.

É o Relatório.



Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

VOTO

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, Relatora

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, inclusive com apresentação de arrolamento, devendo, portanto, ser conhecido.

Preliminarmente, antes da análise do mérito das questões que ainda permanecem controvertidas, verifico de ofício que a exigência fiscal, em alguns pontos específicos, demonstra-se indevida, em razão do decurso do prazo decadencial de cinco anos para constituição do crédito tributário, contado a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conforme determinado pelo artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Com efeito, tendo sido o contribuinte intimado do lançamento em 26.04.2002, os valores exigidos da Recorrente em virtude de fatos geradores ocorridos anteriormente a 26.04.1997 não devem ser objeto da exigência fiscal, eis que minado o direito do Fisco em constituir crédito tributário a seu favor.

Desta feita, ainda que não questionado pelo contribuinte, considero, por força da decadência, indevida a cobrança dos saldos imputados à Recorrente em função da inobservância do limite de compensação do prejuízo fiscal de períodos anteriores, especificamente no que tange aos fatos geradores verificados em 31.10.1996, 30.11.1996, 31.12.1996 e 31.03.1997. Da mesma forma e pelo mesmo motivo deve ser cancelada a multa isolada aplicada pela ausência de recolhimento do tributo, cujo fato gerador verificou-se em 31.03.1997.

Ultrapassada esta questão preliminar, passo a análise do mérito debatido na presente lide.



Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

1) Reavaliação de participações societárias avaliadas pelo patrimônio líquido.

A infração sob análise decorre da incorporação, pela autuada, da empresa Autominas Participações Ltda., a qual possuía cotas das empresas Seat Autominas e Autominas Ltda., sendo que, em ambos os casos, verificou-se que o valor contábil dos investimentos registrados no balanço da empresa incorporada eram superiores ao valor patrimonial destas cotas.

Na hipótese supra, a legislação de regência, a saber, o artigo 21 da Lei nº 9.249/1995, é expreso ao estabelecer que, nos casos de incorporação, cisão ou fusão, ainda que parcial, de uma pessoa jurídica por outra, deve ser efetuado balanço específico, no qual o valor dos bens serão avaliados pelo valor contábil, ou de mercado. Daí a necessidade em ser equilibrado o valor relativo às participações societárias, a fim de que o mesmo corresponda ao valor registrado em balanço.

“Art. 21 - A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.”

Ademais, vale frisar que a obrigatoriedade em equilibrar os investimentos em sociedades coligadas ou controladas, registrados na contabilidade da empresa com o valor de seu patrimônio líquido, não só está prevista no retro citado artigo 21 da Lei nº 9249/1995, como também se encontra disciplinado pelo Parecer Normativo CST nº 107/1978 – cujo trecho encontra-se transcrito na descrição dos fatos e enquadramento legal do Auto de Infração – do qual consta expressa orientação no sentido de que a não observância de mencionado procedimento afeta diretamente o cálculo de ganho ou perda de capital na alienação do investimento.

Tanto é assim, que a fundamentação legal apresentada pela fiscalização para consubstanciar o presente Auto de Infração deixa claro que o valor do investimento, especialmente na data do balanço, deve ser ajustado ao valor do patrimônio líquido, mormente em razão das conseqüências tributárias advindas deste fato.

Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

De outra parte, no que se refere à alegação da Recorrente no sentido de que a legislação de regência garante ao contribuinte o direito de diferir a tributação relativa ao ganho de capital decorrente da incorporação da empresa, cujo valor do acervo líquido exceda o valor contábil das ações extintas, se fosse este o caso, entendo que tal prerrogativa caracteriza-se como opção e não exigência legislativa, e como tal, deveria ter sido exercida antes do lançamento, não podendo a Recorrente socorrer-se de tal prerrogativa após a constituição do crédito pelo Fisco.

Ocorre que, ao meu ver, não se tratou de hipótese de "reavaliação" como motivado no lançamento. Conforme se depreende da defesa apresentada pela Recorrente (fls. 428), dos documentos juntados ao processo (i.e fls. 167) e do próprio lançamento (fls. 27), não resta demonstrada a reavaliação espontânea ou baseada em laudo de reavaliação, na medida em que a incorporação foi feita com base no valor contábil dos investimentos.

Feitas estas considerações, passo à análise das repercussões fiscais do procedimento adotado pela sucedida da Recorrente. Para tanto, lembro que o valor contabilizado dos investimentos é superior ao valor patrimonial dos mesmos, o que, acaso reconhecido, ensejaria uma perda para a atuada (sucedida da Recorrente) e não um ganho.

Em razão do exposto voto para, neste ponto, dar provimento ao Recurso Voluntário.

2) Glosa de prejuízos compensados indevidamente.

Por não ser objeto de contestação por parte da Recorrente, deixo de apreciar o mérito da questão, eis que incontroversa, observando-se, todavia, a exclusão de ofício de parte do crédito tributário exigido em função da decadência, conforme preliminarmente exposto acima.

3) Adições não computadas na apuração do lucro real - valor de deságio apurado na aquisição de cotas de outra empresa.

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be initials or full names.

Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

A questão cinge-se à não adição ao lucro real do valor de deságio, quando da incorporação, apurado na aquisição de cotas da empresa Autominas Ltda.

As alegações da Recorrente, no sentido de que a fiscalização, para verificação do deságio, teria considerado o valor nominal das cotas, não merece prosperar. Conforme bem observado pelo Julgador de Primeira Instância, a autoridade autuante apurou o montante relativo ao deságio considerando o valor patrimonial das cotas adquiridas (fls. 29).

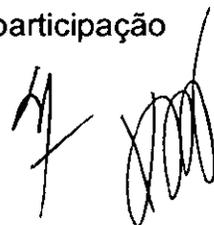
A bem da verdade, a fiscalização apurou o valor do deságio a partir da subtração do valor patrimonial das cotas à época da aquisição (fls. 391), pelo valor pago por estas cotas no mesmo período (fls. 93), não merecendo qualquer retificação os cálculos expostos no item 3 do Auto de Infração em análise.

Todavia, a análise mais apurada dos autos revela que se trata de processo de incorporação, o qual não se confunde com a mera alienação de cotas de uma empresa a outra.

Com efeito, a incorporação encontra-se na categoria dos atos jurídicos complexos, representando atos constitutivos e, ao mesmo tempo, desconstitutivos. Isto pois, se de um lado opera-se de imediato o desaparecimento de uma pessoa jurídica, de outro, o processo de incorporação tem como pano de fundo a constituição de nova sociedade, ou, no mais das vezes, sua absorção completa por aquela que denominamos incorporadora.

Desta operação surge como efeito principal a sucessão *ope legis* de todos bens, direitos e obrigações, antes assumidos pela sociedade extinta. Difere-se, portanto, a sucessão por incorporação da simples alienação de participação societária envolvendo duas pessoas jurídicas distintas, não se verificando naquela a realização, no momento da incorporação, do valor do deságio obtido pela empresa incorporada na aquisição de participação de outra empresa.

É sobre esta linha de raciocínio que se torna lícito afirmar que tanto o valor relativo ao ágio, como ao deságio, obtido pela empresa incorporada em participação



Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

societária anteriormente ocorrida, pode circular livremente nas operações de incorporação futuras, vez que a sucessão de uma empresa por outra não configura, *per si*, situação suficiente para realização do deságio obtido pela empresa incorporada em momento passado.

E não é por outro motivo que o artigo 386 do RIR/1999 deixa claro que, nos casos de incorporação, a amortização do valor do deságio só deve ser efetuado quando se tratar de participação societária adquirida pela própria pessoa jurídica incorporadora e, mesmo assim, com o advento dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9532/1997, a amortização só se verificaria quando do encerramento das atividades da incorporadora. Não há no artigo 386 do RIR/1999 qualquer ressalva para quando se verifica a mesma situação na incorporada.

Feitas estas considerações, concluo que a incorporação da Autominas Participações Ltda. pela autuada não configura efetiva realização do deságio obtido pela incorporada na compra de quotas de outras empresas, entendendo que deve ser cancelada a exigência fiscal neste ponto.

4) Multa isolada

Por não ser objeto de contestação por parte do contribuinte, deixo de apreciar o mérito da questão, eis que incontroversa, inclusive com os pagamentos, os quais, conforme já definido pela decisão recorrida, devem ser utilizados quando do final da exigência remanescente.

5) Não exclusão das despesas relativas à CSLL na apuração do IRPJ.

No que se refere ao pedido da Recorrente para que seja excluída da base de cálculo do IRPJ lançado *ex officio* as despesas relativas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, verifico a improcedência de tal alegação.

A regra estabelecida pela legislação vigente veda expressamente a dedução da CSLL na apuração do lucro real, compondo a mesma a base de cálculo do IRPJ devido no período. Nesse sentido, veja-se a disposição contida no artigo 1º da Lei nº 9.316/1996:

Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

“Art. 1º - O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único - Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.”

Assim, não resta qualquer dúvida que os valores da contribuição social descontados na apuração do lucro contábil devem, necessariamente, ser adicionados na determinação do lucro real, valendo esta mesma disposição para lançamentos tributários de ofício.

6) Infrações relativas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Alega a Recorrente em sua defesa, que os valores referentes a “ganho de capital/reserva de reavaliação” não comporiam a base de cálculo da CSLL, sendo somente aplicados na apuração do IRPJ.

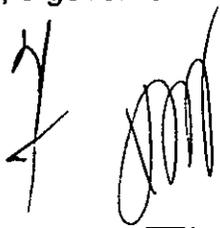
Todavia, os valores questionados pelo contribuinte refletem na apuração tanto do IRPJ como da CSLL, sendo, portanto, legítima sua composição da base de cálculo da aludida contribuição.

Não há na legislação de regência qualquer disposição que faculte à Recorrente deduzir da apuração da CSLL os valores questionados, motivo pelo qual se faz pertinente a lavratura do Auto de Infração também neste ponto específico.

Não obstante, em razão do provimento dado para o item “reavaliação”, resta prejudicada a matéria, já que a sorte do lançamento reflexo seguirá, no que couber, a sorte do principal.

7) Aplicação da Taxa Selic

No que se refere a aplicação dos juros de mora com base na Taxa Selic, ao suspender a atualização monetária dos impostos pagos extemporaneamente, o governo



Processo nº : 10675.000945/2002-12
Acórdão nº : 108-07.793

acabou por criar a necessidade de utilização de uma taxa com valores suficientes a desestimular os contribuintes da prática de ato ilícito ou da própria mora.

Assim, a taxa SELIC tem caráter indenizatório dos custos arcados pelo Estado quando ocorre o inadimplemento do contribuinte que não paga o tributo devido, o que é próprio dos juros de mora.

8) Tributação reflexa/CSSL, PIS e COFINS.

No que tange aos lançamentos tributários concernentes à CSSL, contribuição ao PIS e COFINS, devem ser estendidos a eles os efeitos desta decisão, vez que os lançamentos reflexos devem seguir a sorte do lançamento principal.

Isto posto, conheço do Recurso para suscitar a preliminar de decadência, propondo o cancelamento das exigências relativas à inobservância do limite de compensação do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de períodos anteriores, especificamente no que tange aos fatos geradores verificados em 31.10.1996, 30.11.1996, 31.12.1996 e 31.03.1997, e, no mérito, voto para que seja julgado parcialmente procedente o Recurso Voluntário, para (i) cancelar a exigência consubstanciada no item 03 da autuação de IRPJ e reflexo; (ii) afastar os lançamentos reflexos às exclusões efetuadas no lançamento principal; (iii) cancelar a exigência consubstanciada no item 01 da autuação de IRPJ ("reavaliação de bens") e seus reflexos.

Sala das Sessões – DF, em 12 de maio de 2004.


KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO-PEIXOTO