

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**Sessão de 25 de agosto de 1992ACORDÃO Nº 101-83.912

Recurso nº: 102.271 - IRPJ - EXS: 1983, 1984, 1985, 1987 e 1988

Recorrente: CESA - COMPANHIA EMPREENDIMENTOS SABARÁ

Recorrida: DRF em Belo Horizonte (MG)

I.R.P.J. - DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. ASSISTÊNCIA GERENCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEDUTIBILIDADE - São dedutíveis, como despesas operacionais, os gastos suportados pela pessoa jurídica com "assistência gerencial" quando, respaldados em documentação fiscal hábil, forem considerados necessários e a Fiscalização deixar de contestar a efetiva prestação dos correspondentes serviços.

INCORPORAÇÃO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO VERTIDO. CORREÇÃO MONETÁRIA. BALANÇO INTERMEDIÁRIO. APURAÇÃO DE RESULTADOS - Anteriormente ao advento da Lei nº 7.450, de 1985, os resultados apurados pelas pessoas jurídicas incorporada e incorporadora, relativamente ao período posterior ao término do último exercício social anterior à data da incorporação, deverão ser incluídos numa única declaração de rendimentos, elaborada em nome da incorporadora. Eventuais lucros ou prejuízos apurados naquela data, não interferem no valor do Patrimônio Líquido vertido, o qual estará sujeito à correção monetária e será utilizado para aumento de capital da pessoa jurídica incorporadora.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CESA - COMPANHIA EMPREENDIMENTOS SABARÁ.

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

Sala das Sessões (DF), em 25 de agosto de 1992.

V.V.

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

SEBASTIÃO PEDRICUES CABRAL

- RELATOR

VISTO EM

AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FAZ
DA NACIONAL

SESSÃO DE: 16 OUT 1992

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SÁDRO MARTINS SILVA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO.

RECURSO Nº 102.271

ACÓRDÃO Nº 101-83.912

RECORRENTE: CESA - COMPANHIA EMPREENDIMENTOS SABARÁ.

R E L A T Ó R I O

CESA - COMPANHIA EMPREENDIMENTOS SABARÁ, pessoa jurídica de direito provado, inscrita no C.G.C. - MF sob nº 17.416.627/0001-56, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte - MG que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 233 a 235, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. nos dá conta de que foram apuradas irregularidades praticadas pela recorrente, as quais podem ser assim resumidas:

a) glosa de despesas apropriadas a título de "Assistência Gerencial", por não satisfeitas as condições de necessidade, usualidade e normalidade:

exercício de 1983.....	Cr\$	48.694.443,00
exercício de 1984.....	Cr\$	93.626.047,00
exercício de 1985.....	Cr\$	340.954.086,00
exercício de 1986.....	Cr\$	1.754.885.293,00
exercício de 1987.....	Cz\$	5.710.161,00

b) excesso de Correção Monetária da conta Capital, em razão de ter havido incorporação da sociedade cujo Patrimônio Líquido deveria ter sido reduzido pelos prejuízos apurados:

exercício de 1985.....	Cr\$	1.272.590.971,00
exercício de 1986.....	Cr\$	2.791.653.683,00
exercício de 1987.....	Cz\$	2.813.129,00
exercício de 1988.....	Cz\$	23.223.870,37

c) compensação a maior de prejuízo:

exercício de 1986, redução do prejuízo compensável de Cr\$ 4.777.441.263,00 para Cr\$ 230.902.287,00.

exercício de 1987, prejuízo indevidamente compensado Cz\$ 7.693.654,00.

Acórdão nº 101-83.912

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 258 a 294, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

"IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS - PESSOA JURÍDICA

DESPESA DE ASSISTÊNCIA GERENCIAL -

Indedutíveis as despesas de "assistência gerencial" contratadas por valor igual a um percentual do faturamento da contratante e comprovadas por documentos que não tipificam os serviços prestados.

EXCESSO DE CORREÇÃO MONETÁRIA - AUMENTO DE CAPITAL.

Tendo ocorrido a incorporação, o valor a ser corrigido como aumento de capital na incorporadora é o valor do patrimônio líquido da incorporada, vertido para o referido aumento."

Cientificada dessa decisão em 08 de novembro de 1991, a contribuinte ingressou com seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizada no dia 10 de dezembro seguinte, sustentando em síntese:

a) preliminarmente, por ocorrido cerceamento do direito de defesa, já que a requerida realização de diligência ou perícia permitiria a produção de provas, ao ser indeferida, acarretou prejuízo para a autuada na medida em que teve cerceado seu direito de se defender de forma a mais ampla possível, postula pela nulidade da decisão recorrida;

b) nada há que impeça a legítima contratação entre a empresa controladora e controlada se existe comutatividade, sendo razoáveis as condições pactuadas, equitativas e usuais na atividade da empresa;

c) na fase impugnativa restou explanado sobre as atividades desenvolvidas pela prestadora dos serviços, procurando comprovar a amplitude das tarefas prestadas e pagas, instruindo o processo com relevantes elementos de prova hábil e idônea, que não foram apreciados;

Acórdão nº 101-83.912

d) os trabalhos anteriores de fiscalização do tributo, no âmbito da própria D.R.F. em Belo Horizonte - MG, que na auditoria concluiu, ante acurados exames de escrita, de documentos e de fatos, pela regularidade e necessidade dos serviços prestados, que, exatamente, são os mesmos ora em discussão, fazem coisa julgada material e eficaz, imutável e indiscutível;

e) louvando-se na coerência e imparcialidade que devem presidir o julgamento que informam os fundamentos de uma mesma matéria, bastaria à recorrente cessar aqui esse recurso, com a certeza de reforma da decisão recorrida, todavia, caso se dê prosseguimento à análise do feito, verificar-se-á que melhor conclusão condiz em acolher a legitimidade dos serviços recebidos, por refletir a verdade dos fatos, situação de realidade, seriedade e, acorde aos ditames do Regulamento do Imposto de Renda e à sã e farta Jurisprudência administrativa;

f) os serviços prestados estão intimamente correlacionados às atividades da recorrente, serviços prestados nas áreas de administração, financeira, jurídica, de auditoria, prendem-se à melhor direção dos negócios sociais e pretensão de seus fins e obtenção de resultados positivos, sendo necessários vez que a recorrente não contava com elementos de seu quadro próprio de pessoal capaz e suficiente para exercê-las;

g) no caso sob exame estão comprovados serviços prestados de assistência jurídica, auditoria contábil, fiscal e financeira, assessoria administrativa, implantação de rotinas de trabalhos para melhoria de produção, atendimento a autoridades e funcionários no desempenho de suas funções junto ao estabelecimento;

h) os procedimentos de incorporação da empresa SICAL à recorrente em nada influíram nos resultados do exercício nem ocasionaram efeitos tributários em detrimento da Fazenda Nacional, visto que foram obedecidos os preceitos legais vigentes à época;

i) em se tratando de lucro ou prejuízo, indevido sua correção monetária desde que baseados em balanço intermediário, fora do fim de cada período-base, e no caso a incorporação ocorreu em outubro de 1984, quando o período-base de encerramento do exercício somente iria ocorrer em 31/12/84, não competindo corrigir o prejuízo apurado em outubro de 1984 no balancete intermediário levantado para os fins de incorporação;

j) o trabalho fiscal deseja impor efeito retroativo à legislação que implantou a obrigatoriedade de se levantar balanço final e demonstração de resultados e determinar o lucro real na data da ocorrência de incorporação, fusão ou cisão de empresas (Lei nº 7.450/85, art. 33), o que é inadmissível;

Acórdão nº 101-83.912

l) a legislação vigente por ocasião dessa incorporação, conferia que os resultados do exercício, de incorporada, eram tratados juntamente com os resultados da empresa incorporadora, no mesmo Exercício Fiscal, conforme entendimentos expostos através dos Pareceres Normativos de números: CST - 37/71 e CST - 06/85;

m) pode-se concluir que o resultado da Correção Monetária do Balanço Geral da sucedida, como demonstrado, e oferecido à tributação, está absolutamente correto e que o processo de incorporação não trouxe, como aliás não poderia trazer, qualquer alteração em prejuízo do Fisco;

n) não há falar, ainda, em postergação de imposto, visto que os efeitos operacionais e fiscais se sucederam dentro do mesmo exercício;

o) procurou a recorrente instruir o processo mediante juntada de comprovações documentais, que aliadas à verdade comprovada dos fatos, entende como suficientes ao exame e discernimento do julgador para declarar a insubsistência do feito, mas se for sentida a necessidade do exame de alguma prova adicional, requer sejam procedidas as diligências competentes, sob exame pericial.

É o relatório.



Acórdão nº 101-83.912

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Não colhe a preliminar de nulidade da decisão recorrida ao fundamento de que teria ocorrido cerceamento do direito de defesa. Com efeito, as provas, na essência, são produzidas com a finalidade única de demonstrar a ocorrência de fatos que guardam relações com o "suporte fático" e, por consequência, visando o convencimento do julgador. Tal convencimento, no entanto, deve ser formado livremente, sem qualquer vinculação ou subordinação a argumentos e provas produzidos. Nessa linha de idéias, ao julgador é facultado determinar ou não que sejam produzidas novas provas ou complementadas aquelas que entenda insuficientes para formação de sua livre convicção. Uma vez convencido, pode o julgador negar o pedido de realização de perícia ou diligência, vez que os elementos constantes dos autos são considerados suficientes, sem que ocorra qualquer limitação ao exercício do direito de defesa.

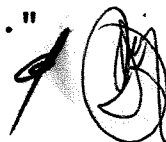
Deve, pois, ser rejeitada a preliminar arguida.

Quanto ao mérito, a análise levará em conta os itens constantes da peça básica, mantida a mesma ordem.

I - DESPESAS COM ASSISTÊNCIA GERENCIAL

O Auto de Infração registra que a glosa ocorreu em razão de os gastos não serem necessários, usuais ou normais, tendo em vista que:

"... os serviços não foram, para cada tipo, especificados e contratados a preço certo. E o preço fixado em 2% do faturamento é sui generis, por não existir correlação entre o serviço prestado e o volume de faturamento."



Acórdão nº 101-83.912

Como se constata, a Fiscalização não contesta que os serviços tenham sido efetivamente prestados. Sua dedutibilidade foi impugnada tão somente em razão do critério fixado para remunerar tais serviços.

Desde a fase impugnativa que a pessoa jurídica autuada procurou demonstrar que ocorreu a efetiva prestação dos serviços, que os mesmos guardam relação com as atividades desenvolvidas pela empresa, trazendo-lhe benefícios em termos de redução dos custos e despesas operacionais.

Ao contestar os argumentos expendidos na impugnação a autoridade lançadora mantém a mesma linha de fundamentação utilizada para dar respaldo à constituição do crédito tributário, solicitando ao final (fls. 289) que, relativamente ao pedido de diligência e a produção de prova pericial, estava de pleno acordo, requerendo:

"... que os quesitos da impugnante, constantes de fls. 284 do processo, sejam examinados juntamente com os quesitos..."

que propõe sejam respondidos pelo perito.

Decidindo do feito a autoridade julgadora monocrática lançou mão de fundamentos que podem ser sintetizados como segue:

a) que são vários os serviços contratados pela autuada, e as Notas Fiscais Faturas de Prestação de Serviços que foram emitidas pela beneficiária dos rendimentos, acompanhadas das Minutas de Faturamento no qual estão relacionados os empregados colocados à disposição para a execução dos serviços, não discriminam a natureza dos serviços prestados, especificando-os, o que não permite atender às condições de necessidade, usualidade e normalidade;

b) a forma utilizada para remuneração dos serviços prestados constitui-se em outro impedimento à dedutibilidade das despesas;

c) mesmo diante da farta documentação apresentada e tendo presente a vasta argumentação expendida pela então impugnante, não há como concordar com o postulado pela pessoa jurídica autuada, tendo em vista a falta de tipificação dos serviços nas Notas Fiscais e da falta de preço certo e ajustado para sua remuneração.

Como fácil é concluir, a manutenção da glosa está fundada em dois requisitos considerados relevantes pela autoridade recorrida, quais sejam: 1º) falta de discriminação, nas Notas Fiscais de Serviços, da natureza dos serviços prestados; e 2º) fixação de remuneração variável ou em função do faturamento.



O termo **necessidade** diz respeito a indispensabilidade, imprescindibilidade ou substância, aquilo que é indispensável. **Normalidade**, por seu turno, corresponde a que seja conforme com o objeto, que tem curso ordinário ou natural, usual, comum ou costumeiro. A falta de discriminação dos serviços prestados em cada uma das Nota Fiscais emitidas, desde que referidos documentos estejam acompanhados de demonstrativos que indicam os técnicos colocados a serviço da contratante e, o que é fundamental, tenham por suporte contrato particular que estabelece todas as condições, inclusive a natureza dos serviços contratados, nada tem a ver com as condições elencadas pela legislação de regência para que, uma vez satisfeitas, os gastos possam ser deduzidos como despesas operacionais.

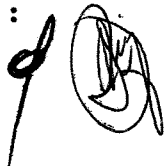
Não procurou a Fiscalização, ao sustentar a desnecessidade dos serviços, averiguar, inclusive, se a recorrente dispunha de profissionais e outros técnicos que pudessem atender às suas necessidades, com vistas a caracterizar a dispensabilidade dos serviços prestados por terceiros.

O elenco dos serviços prestados comprovam serem normais e usuais, na conformidade com a atividade desenvolvida pela recorrente. Também é certo que a remuneração fixada com base em faturamento, desde que não demonstrado qualquer artifício para reduzir o lucro tributável, ou seja, como não restou levantada qualquer dúvida quanto à razoabilidade dos pagamentos em relação aos serviços prestados, tal critério de remuneração, por si só, não se apresenta suficiente para desautorizar a dedutibilidade dos gastos suportados.

A recorrente produziu provas e a Fiscalização não contesta que ocorreu, de fato, racionalização das tarefas e centralização dos serviços, com a conseqüente economia de escala beneficiando as pessoas jurídicas que formam o grupo de empresas.

De resto, deixou a autoridade "a quo" de enfrentar questões relevantes, com vistas a descaracterizar a necessidade dos serviços prestados, principalmente no que diz respeito ao rol dos profissionais que a empresa "holding" utilizou para prestar os mencionados serviços.

Com razão, portanto, a autuada quando afirma na fase impugnativa (fls. 267):



Acórdão nº 101-83.912

"... a par das provas da efetividade dos serviços prestados, comprovados no que foi materialmente possível no processo ou mediante diligência por outros AFTN, tem por fim dar ciência ao Preclaro Julgador, da prévia e regular existência, desde 1977, de uma estrutura organizacional técnica na holding, adrede preparada para o precípua fim de apoio operacional técnico-administrativo às empresas controladas, de modo racional. Sob custo unificado e a níveis em melhores condições econômicas para estas, por empreita da empresa holding, regularmente estabelecida e operando, dignifica-se em trabalho sério, dedicado por profissionais aptos a prestá-lo, sob contrato com a holding, não merecendo ser, de pronto, rejeitado e glosado."

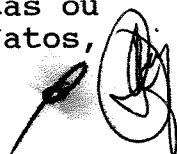
Releva notar que a Colenda 3ª Câmara deste Conselho já teve oportunidade de se manifestar sobre o assunto em foco, em consequência de Recurso protocolizado sob o nº 98.694, interposto pela mesma pessoa jurídica, o que deu causa ao Acórdão nº 103-11.900, de 08 de janeiro de 1992, assim ementado:

"IRPJ - DEDUTIBILIDADE DAS PRESTAÇÕES PAGAS EM DECORRÊNCIA DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - Não implica afronta ao disposto no art. 191 e §§ do RIR/80 a simples estipulação de preço com base em percentagem do faturamento nos contratos de prestação de serviços celebrados com empresa controladora, quando, demonstrada a necessidade desses serviços para a controlada, o Fisco não contesta a efetiva prestação dos mesmos e resta comprovado dispor a controladora dos recursos humanos e materiais necessários ao cumprimento das tarefas a que se obrigou.

Recurso provido."

O insigne Conselheiro Relator Luiz Henrique Barros de Arruda, em bem lançado voto que acabou por conduzir a decisão favorável à pretensão da recorrente, assinala:

"... o que me parece claro, quer por parte dos autuantes, quer por parte da autoridade "a quo", é o total desconhecimento das formas de contratos e obrigações admitidas no direito pátrio, já que consideraram "sui generis", não usual e normal, um simples contrato comutativo revestido, simultaneamente, de características aleatórias do qual constam obrigações conjuntas ou cumulativas, nada havendo de incomum nesses fatos,



Acórdão nº 101-83.912.

consistindo, ao revés, autêntica praxe nas relações entre empresa controladora e empresas controladas do mesmo conglomerado.

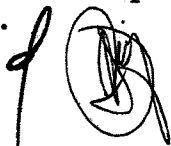
A prevalecer semelhante entendimento, dever-se-iam glosar, igualmente, em todas as auditorias fiscais, as prestações de contratos de seguros, quando "não tivesse ocorrido o sinistro, das comissões sobre vendas, usualmente fixadas em percentuais sobre o valor da transação, independentemente do maior ou menor esforço empreendido pelo vendedor ou representante comercial, os honorários advocatícios calculados sobre percentagem do valor da causa, as contraprestações dos contratos de manutenção de máquinas e equipamentos, estipulados em valor fixo, nos meses em que não houvessem reparos a fazer, enfim, toda e qualquer forma de despesa decorrente de contrato aleatório, ou de contrato comutativo em que circunstâncias de ordem aleatória fossem por ele abrangidos.

Em outras palavras, não se cuidou, na fase de instrução do processo, porque não se quiz, ou não se pode, de contestar a efetiva prestação dos serviços, não se verificou se a Autuada possuía em seus quadros de pessoal empregados para executar tais tarefas, ou contratou profissionais liberais ou autônomos para realizá-las, se constavam de seu imobilizado equipamentos destinados a elas, em que local e por quais pessoas estavam sendo feitos os serviços de contabilidade, etc., limitando-se as autoridades que intervieram naquela etapa a invocar questões de ordem formal insuscetíveis de, como visto, serem opostas ao procedimento adotado pela peticionária, ainda mais quando, a partir do período-base fiscalizado, a percentagem estipulada para determinar o preço representou 1/5, mais tarde 1/3 da estabelecida para o período-base anterior."

A decisão recorrida, pelo exposto, merece reforma quanto a esta matéria.

II - EXCESSO DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Entendeu a Fiscalização que em razão da incorporação, pela recorrente, da empresa CICAL S.A. - COMÉRCIO E INDÚSTRIA, foi calculada a correção monetária sobre o Patrimônio Líquido de Cr\$ 11.462.599.988, enquanto que mencionada correção deveria incidir sobre a quantia de Cr\$ 6.365.296.789, tendo em vista o prejuízo apurado pela incorporada, que alcançou o montante de Cr\$ 5.097.303.199.



Acórdão nº 101-83.912

Desde a fase impugnativa que a autuada sustenta haver procedido conforme legislação vigorante à época, trazendo a colação orientações emanadas da Administração Tributária, consubstanciadas nos Pareceres Normativos: CST 10/81 e 06/85.

Entendeu a autoridade "a quo" não caber razão à contribuinte, pois estaria ela:

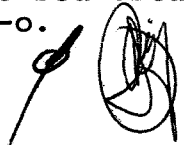
"... equivocada ao entender que se trata de corrigir o resultado do próprio exercício. Por ter ocorrido a incorporação, tendo o Patrimônio Líquido da incorporada vertido para aumento de capital na incorporadora, ficou sujeito à correção monetária a partir da data da incorporação o valor de CR\$ 6.365.296.789, que foi o real Patrimônio Líquido da incorporada."

Consta às fls. 47 dos presentes autos cópia do **PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO** firmado entre CESA - COMPANHIA EMPREENDIMENTOS SABRAÁ (incorporadora) e SICAL S. A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO (incorporada), firmado em 21 de setembro de 1984, o qual consigna:

"2. Os critério para determinar as relações de substituição do direito dos sócios, se basearão no valor do patrimônio líquido. Os atuais acionistas da incorporada, receberão ações ordinárias nominativas da incorporadora de uma mesma espécie das que hoje são titulares, correspondente ao valor do aumento do capital em virtude da incorporação. O critério determinante para a avaliação do patrimônio líquido a ser vertido, será o do custo contábil corrigido, sob laudo elaborado por peritos nomeados em assembléia, tendo como data de referência, 30 de setembro de 1984.

Responderá e assumirá a incorporadora pelos resultados das variações patrimoniais posteriores ao ato de incorporação. O valor do patrimônio líquido a ser vertido corresponderá ao aumento do capital da incorporadora.."

Em Assembléia Geral Extraordinária, realizada naquela mesma data, a CESA - COMPANHIA EMPREENDIMENTOS SABRAÁ aprovou e mencionado protocolo, nomeou os peritos encarregados da avaliação do Patrimônio Líquido da incorporada, incluiu dentre suas atividades a "prestação de serviços compreendidos na área de seu objeto social" e ratificou o art. de seu estatuto que cuidava do valor do Capital Social, aumentando-o.



Acórdão nº 101-83.912

O laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido da SICAL S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO foi apresentado em 22 de outubro de 1984, e seu conteúdo registra:

"a) foi feito o exame do balancete e do relatório dos auditores, pelo balancete de 30.09.1984, totalizando o Ativo e o Passivo o valor de Cr\$ 22.923.680.726;

b) foram feitas verificações das contas e dos valores patrimoniais, sendo o balancete considerado adequado e apresentando um patrimônio líquido de Cr\$ 3.612.313.167 (...), valor esse que, acrescido da Reserva de Reavaliação, no valor de Cr\$ 2.752.983.622 (...), constituída na Assembléia Geral Extraordinária de 08 de Outubro de 1984, passa a somar o total de Cr\$ 6.365.296.789 (...);

c) assim sendo, os peritos abaixo nomeados, de acordo com o exame pericial procedido, determinam em Cr\$ 6.365.296.789 (...) o valor do patrimônio líquido da SICAL S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, a ser vertido, por incorporação, em formação do aumento do capital social da CESA - COMPANHIA EMPREENDIMENTOS SABRAÁ, conforme critérios estabelecidos pelas Assembléias Gerais Extraordinárias, destas, de 21.09.84 e 08.10.84 e consoante legislação em vigor."

Por ato da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 31 de outubro de 1984, foi aprovado o mencionado laudo de avaliação, como também a incorporação:

"... segundo os critérios estabelecidos para essa incorporação, pelo Protocolo e Justificação de 21/09/84, aprovados pelas A. G. E.'s de 21/09/84 e 08/10/84, o valor do patrimônio líquido da sociedade incorporada, determinado pelo referido Laudo de Avaliação é de Cr\$ 6.365.296.789, pelo que a Assembléia aprovou o aumento do capital da Sociedade, ..." (grifos não são da transcrição).

Em reunião realizada no dia 06 de dezembro de 1984, da qual participaram, ao que todo indica, pessoas ligadas à recorrente, foram estabelecidos pontos relevantes a serem observados quanto à incorporação, principalmente no que se refere às declarações de rendimentos, registro contábeis dos atos e fatos ocorridos e correção monetária das diversas contas. Consta da ata juntada às fls. 60/61 duas decisões tomadas e que dizem respeito ao assunto sob exame:

Acórdão nº 101-83.912

"- A correção monetária do Ativo Permanente e Patrimônio Líquido da Sical, deverá ser levantada e encadernada com data de 30.09.84;

- A correção monetária do Ativo Permanente e Patrimônio Líquido da Cesa referente ao 4º trimestre de 1984, não contemplará o prejuízo da Sical no período de 01.01 a 30.09.84;"

A documentação acostada aos presentes autos nos revela que a sociedade incorporadora não era acionista da incorporada, razão pela qual restou consignado na contestação fiscal (fls. 292/293), "verbis":

"Neste item, tratou-se da correção monetária, efetuada em balanço intermediário, procedimento adotado pelas empresas SICAL S/A e CESA.

Ainda sobre este item, duas considerações devem ser feitas:

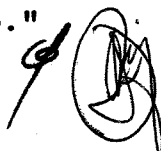
PRIMEIRA: A INCORPORADA É SUBSIDIÁRIA DA INCORPORADORA: No presente caso não é. (...)

.....

SEGUNDA: O ACERVO A SER INCORPORADO NÃO PERTENCE A INCORPORADORA: Neste caso, ocorre AUMENTO DE CAPITAL com emissão de Ações ou quotas em favor dos demais acionistas da INCORPORADORA. Não ocorre transferência de contas do Patrimônio Líquido da Incorporada para a incorporadora. Ocorre é AUMENTO DE CAPITAL INTEGRALIZADO, com versão do "Acervo líquido" incorporado. (ATIVO E PASSIVO EXIGÍVEL)."

Ainda na contestação produzida em razão dos argumentos expendidos na fase inicial (fls. 294), a Fiscalização do tributo registrou:

"... que o critério adotado em relação à correção monetária das contas do acervo incorporado da Sical S.A., em 31.12.84, teve como base os balanços de 30.09.84. Tal procedimento foi UNIFORME em relação ao seu próprio acervo. (Fls. 37 a 43 do processo). Dessa forma, foi atendido ao disposto nos itens 3.4 e 3.7 do PN CST Nº 10/81, cabendo reparos por esta Fiscalização somente no que tange ao valor obtido como Aumento de Capital, conforme se verifica nos Quadros Demonstrativos de fls. 250 e 251, do processo."



Acórdão nº 101-83.912

A distinção feita pela Fiscalização entre as hipóteses de resultados obtidos pela incorporadora quando: 1) a incorporadora já é sócia da incorporada; e 2) a incorporadora não é sócia da incorporada; é defendida por renomados tributaristas, destacando-se, dentre eles, Alberto Xavier que, na obra "INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES E IMPOSTO DE RENDA", Resenha Tributária, SP, 1978, p. 23/24, preleciona:

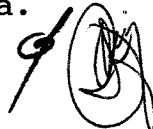
"Como se vê, a apuração do resultado da incorporação pressupõe sempre e necessariamente a determinação do valor do patrimônio líquido, pois é este que constitui o objeto da realização, pela sociedade incorporada, do capital da sociedade incorporadora, por ela subscrito.

Significa isto que os valores contábeis não poderão transitar diretamente para a sociedade incorporadora, mediante simples apropriação dos saldos das contas do balanço da incorporada. Pelo contrário, aqueles valores apenas exercem os seus efeitos indiretamente, ou seja, na precisa medida em que se reflitam na avaliação do patrimônio líquido, conforme reconheceu - e bem - o Parecer Normativo CST nº 462 de 6 de julho de 1971.

O fato de sustentarmos a inadmissibilidade da incorporação por superposição de contas (também impropriamente chamada incorporação horizontal), para efeitos de apuração do ganho ou perda de capital realizado pela sociedade incorporadora, imputável à operação de incorporação, não significa aderirmos ao ponto de vista de que para a existência da incorporação seria essencial o aumento de capital."

Mas é também o mesmo autor que às fls. 17/17 da obra citada adverte:

"Já se pretendeu tributar as empresas incorporadas e incorporadoras com base nos lucros **apurados à data da incorporação**. Ora, a data da incorporação não é o momento juridicamente adequado para o apuramento do lucro tributável da sociedade incorporada ou incorporadora, isto é, não constitui **aspecto temporal** da hipótese de incidência do imposto de renda.



Determina, na verdade, o art. 127 do Regulamento do Imposto de Renda que "as pessoas jurídicas serão tributadas de acordo com os lucros reais verificados, anualmente, segundo o balanço e a determinação da conta de lucros e perdas", acrescentando os seus parágrafos regras especiais para a hipótese de alteração do exercício social.

Quer isto dizer que o conceito jurídico-tributário de lucro se define com base num elemento **temporal** - a data do encerramento do exercício anual - à qual se reportam os cálculos positivos e negativos conducentes à apuração do lucro tributável - e ainda num elemento **documental** - o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas reportados, naturalmente, ao período do exercício social.

Os lucros ou perdas das sociedades incorporadas, para efeitos jurídico-tributários, só podem, pois, determinar-se uma vez encontrados os respectivos exercícios, ainda que sejam imputados à sociedade incorporadora, como sucessora, caso a incorporação seja anterior ao aludido encerramento.

É certo que à data da incorporação pode proceder-se a um levantamento dos valores patrimoniais das sociedades incorporadas e designadamente apurar-se os resultados atingidos até esse momento. Trata-se da figura do **balanço especial de incorporação**, que certas legislações obrigam a levantar com vista a uma mais eficaz garantia dos sócios dissidentes e, em geral, das minorias.

Todavia, o balanço especial de incorporação pode produzir os seus efeitos no terreno do direito mercantil, ou revestir-se de mero significado contábil, mas a verdade é que em matéria tributária não tem força de instrumento de apuração dos lucros, independentemente do **balanço ordinário**, que é também o **balanço fiscal**.

Os lucros apurados na data da incorporação não têm qualquer significado jurídico-tributário, pois nesse preciso momento não ocorrera ainda o período temporal de determinação da base de cálculo do tributo."

Por não resultar do "balanço especial de incorporação" ou balanço intermediário, qualquer consequência tributária, é que a Administração, através de Atos Normativos (Pareceres C.S.T. de números 10/81 e 06/85), deixa claro que a correção monetária das contas do Ativo Permanente, suas contas retificadoras e das contas do Patrimônio Líquido, deve ser efetuada, obrigatoriamente, por ocasião do encerramento do período e consequente levantamento do balanço anual.

Acórdão nº 101-83.912

A Instrução Normativa SRF nº 71, de 1978, que estabeleceu normas a serem observadas na correção monetária das contas do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido, em seus itens 2, 3, 4 e 11 (11.1 e 11.2), disciplina:

"2. Época da correção

É obrigatória a correção das demonstrações financeiras anuais, elaboradas no encerramento do exercício social.

2.1 - A correção monetária é parte dos procedimentos de elaboração das demonstrações financeiras anuais, as quais deverão conter os ajustes decorrentes da correção.

2.2 - O contribuinte que levantar balanço intermediário no curso do exercício social poderá, opcionalmente, corrigi-lo monetariamente nos termos desta Instrução Normativa.

2.3 - Considera-se balanço intermediário, para efeito do subitem anterior, aquele que a pessoa jurídica levantar semestralmente, ou em períodos menores, por força de disposição legal, ou em virtude de disposição estatutária, de contrato social ou de ato constitutivo, ou por deliberação dos órgãos de administração.

3. Exercício da correção

Entende-se por exercício da correção o período compreendido entre o último balanço - anual ou intermediário - corrigido e o balanço - anual ou intermediário - em que se proceda a correção, seja qual for sua duração.

4. Demonstrações financeiras a corrigir

A correção monetária se refletirá:

I - no balanço patrimonial, mediante ajuste do saldo das contas de que trata o item 5;

II - na demonstração do resultado do exercício, mediante a dedução, como encargo do exercício, do saldo devedor da conta que registra as contrapartidas dos ajustes de correção monetária do balanço, ou mediante o acréscimo, observado o disposto na Seção IV, do saldo credor dessa conta.

4.1 - A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados será elaborada com base nas demonstrações corrigidas de que tratam os incisos anteriores.

.....

Acórdão nº 101-83.912

11. Patrimônio Líquido

São contas do patrimônio líquido sujeitas a correção as de:

I - capital social, ou da pessoa jurídica, que registre o capital subscrito;

II - reservas de capital, que compreendem a conta de correção do capital social (5.4) e as formadas com outros valores,...:

.....

III - reservas de reavaliação, constituídas com a contrapartida do aumento do valor dos bens do ativo, em virtude de nova avaliação baseada em laudo que se revista das características requeridas pelo artigo 8º da Lei nº 6.404/76 e pelo subitem 9.2 e com outros valores....:

.....

IV - reservas de lucros, constituídas com lucros apurados pela pessoa jurídica:

.....

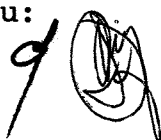
V - lucros acumulados, apurados pela pessoa jurídica em exercícios sociais anteriores ou revertidos de outras reservas de lucros, ou prejuízos acumulados;

VI - ações em tesouraria adquiridas pela companhia nos termos do artigo 30 da Lei nº 6.404/74 ou quotas liberadas da sociedade por quotas, de responsabilidade limitada, adquiridas nos termos do artigo 8º da Lei nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919.

11.1 - O resultado de cada exercício social somente será corrigido a partir do exercício social seguinte, após sua transferência para as contas de reservas ou de lucros acumulados.

11.2 - Ocorrendo a correção monetária de lucros apurados no curso do exercício social, a parcela de correção monetária correspondente a esses lucros, mesmo que tenham sido incorporados ao capital no próprio exercício da apuração, deverá ser adicionada ao lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real."

Este Conselho, por sua Colenda 5ª Câmara, ao julgar o Recurso protocolizado sob o nº 90.646, resultando no Acórdão nº 105-2.074, de 02/12/86, decidiu:



Acórdão nº 101-83.912

"CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Excesso de Correção Monetária do Patrimônio Líquido - Reservas inexistentes no início do período-base. O cômputo, no Patrimônio Líquido, de reservas inexistentes no início do período-base acarreta imprópria majoração do débito da conta de correção monetária, onerando, indevidamente, o resultado do exercício.. Por isso, a parcela correspondente à correção da reserva inexistente deve ser submetida à incidência."

O insígne Conselheiro Hugo Teixeira do Nascimento, no voto condutor do Aresto declara textualmente:

"Releva notar que à constituição de uma reserva deve corresponder um lançamento contábil de débito à conta de lucros, em contrapartida a um crédito em rubrica identificadora da reserva instituída..

.....

Assim, considerando-se que os lucros e, evidentemente, as reservas deles destacadas só passam a integrar o patrimônio líquido a partir do balanço em que forem apurados e, conseqüentemente só serão suscetíveis de correção monetária no balanço seguinte ao da apuração..."

Resta evidenciado, portanto, que os resultados apurados na data da incorporação, não interferem no valor do patrimônio líquido sujeito à correção monetária, seja aquele vertido da sociedade incorporada, seja aquele já pertencente à sociedade incorporadora.

A decisão recorrida, pelo exposto, não pode prosperar.

Voto, pois, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto.

Brasília, 27 de agosto de 1992.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

