



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.013.498/00-41
Recurso n.º : 128.704
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exercício de 1996
Recorrente : TERCAM ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA..
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 20 de março de 2001
Acórdão n.º : 101-93.777

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. – ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. – NULIDADE. - Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

I. R. P. J. - FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO, PARA EFEITO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL, DE PARCELA REFERENTE À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCROS DIFERIDOS. - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA – É defeso à Fiscalização, para efeito de incidência do disposto no artigo 221 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980, estabelecer restrições quanto a origem e a causa dos créditos cujos valores devem servir de base de cálculo da provisão, ressalvados os expressamente previsto na norma legal.

REAVALIAÇÃO DE BENS NA INCORPORAÇÃO. ADIÇÃO. - GANHO DE CAPITAL NA INCORPORAÇÃO DE CONTROLADA. EXTINÇÃO DE AÇÕES - Haverá ganho de capital quando o valor recebido pelo acervo líquido da sociedade incorporada se apresentar superior àquele pelo qual as ações extintas estavam contabilmente registradas no ativo permanente da sociedade incorporadora, mesmo na hipótese prevista no artigo 259, I e II e seus parágrafos Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA. – BENS ADQUIRIDOS POR INCORPORAÇÃO. - Os bens integrantes do ativo permanente – imobilizado -, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, mediante incorporação de outra sociedade, para emprego nessa mesma atividade, poderão ter seu custo

Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

integralmente depreciado no próprio ano da aquisição, pela sociedade incorporadora.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PROCEDIMENTO REFLEXO -

Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento procedido na área do I.R.P.J., intitulado principal, é aplicável ao julgamento daquele, dada a relação de causa e efeito que vincula ambos.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **TERCAM ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA.**

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM :

23 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

Recurso n.º : 128.704

Recorrente : TERCAM ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA..

RELATÓRIO

TERCAM ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.N.P.J. sob n.º 71.485.908/0001-80, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 07/13 (IRPJ), 14/15 (PIS), 16/17 (PIS-Repique), 18/21 (CSLL), 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 a matéria objeto de tributação resulta de:

“1 – ADIÇÕES

VALORES DE CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEIS NÃO ADICIONADOS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Não destacado como despesa indedutível na declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1995, exercício de 1996, computa-se no Lucro Real parcela não adicionada, referente à Contribuição Social sobre Lucros Diferidos neste exercício, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal.

2 – ADIÇÕES

REAVALIAÇÃO DE BENS NA COLIGADA OU CONTROLADA

Redução do Lucro Real face a não adição ao Lucro Líquido do Exercício de 1996 (ano-calendário de 1995) de resultado não incluído na apuração do lucro líquido, ou seja, da avaliação de bens efetuada no valor de R\$ 8.834.445,89, sem observância das exigências legais dos artigos 197 a 382 do RIR/94. Não contabilizou a reavaliação desses ativos, e sua contrapartida em Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido, nem a cômputo no Lucro Líquido, tendo efetuado mera transposição dos ativos da controlada/incorporada para a incorporadora, com seus valores já reavaliados conforme laudo apresentado; a constituição desta Reserva é condição para não



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

inclusão dos valores correspondentes à reavaliação na apuração do Lucro Real.

Os fatos relativos a esta infração estão detalhados no Termo de Verificação Fiscal anexo, integrante deste Auto de Infração.

Lavram-se consequentemente Autos reflexos de PIS-Repique e Contribuição Social sobre o Lucro.

.....
3 – EXCLUSÕES / COMPENSAÇÕES

EXCLUSÃO INDEVIDA DE DEPRECIAÇÃO, EXAUSTÃO E/OU AMORTIZAÇÃO INCENTIVADA

Exclusão indevida no lucro líquido do Exercício 1997 (ano-calendário 1996) da parcela de R\$ 2.119.285,55, com reflexos negativos no Lucro Real, a título de depreciação integral dos bens da atividade rural, valendo-se do art. 7º da MP n.º 1.459/96 e reedições posteriores, conforme detalhado no Temo de Verificação Fiscal anexo integrante deste Auto de Infração.

.....
4 – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO ATÉ 1996

EXCLUSÃO INDEVIDA, ADICIONADA POSTERIORMENTE

Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do ano-calendário de 1996, a título de depreciação integral dos bens da atividade rural, valendo-se do art. 7º da MP n.º 1459/96 e reedições posteriores, e adicionados nos anos-calendários 1997, 1998, e 1999, respectivamente; considera-se aqui como postergação de imposto (todos estes exercícios o contribuinte declarou pelo Lucro Real anual), conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal anexa integrante deste Auto...”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 322/365, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular (fls. 382/398), assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 1995

Ementa: REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. A tributação da contrapartida da reavaliação de bens do ativo permanente somente poderá ser diferida caso seja mantida em conta de reserva de reavaliação. Na falta de constituição desta, o ganho



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

correspondente deve ser imediata e integralmente oferecido à tributação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: DESPESA/CUSTO INDEDUTÍVEL. Não se afigura o instituto da postergação do pagamento do imposto de renda quando o lançamento visa adicionar ao lucro real valor cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos da legislação tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Anos-calendário: 1995, 1996

Ementa: EXCLUSÃO INDEVIDA DE DEPRECIAÇÃO. À reorganização societária, de cujos bens não implicarem em implemento da atividade rural, não se aplica o benefício da depreciação integral incentivada.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: ACRÉSCIMOS LEGAIS. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1995

Ementa: LANÇAMENTOS DECORRENTES. Aplica-se o princípio da relação de causa e efeito a que se vincula ao lançamento principal, quando tratar-se de lançamento decorrente.

Lançamento Procedente”.

Cientificada dessa decisão em 12 de setembro de 2001 (A. R. de fls. 406), o contribuinte ingressou com recurso voluntário para este Conselho, onde sustenta em resumo:



- preliminarmente, suscita a extemporaneidade na constituição de parte do crédito tributário exigido, o qual foi formalizado após o prazo previsto no art. 150, § 4º do C.T.N. Os fatos alcançados pela decadência referem-se à autuação procedida no segundo item do Auto de Infração, no qual o Fisco reclama adição de reavaliação dos bens efetuada na incorporação da TERCAM CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA., consumada em 30 de janeiro de 1995, tendo por base balanço patrimonial encerrado em 31 de dezembro de 1994. Portanto, o direito da Fazenda promover qualquer lançamento, relativamente a esse evento, expiraria 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador, isto é, em 30 de janeiro de 2000, enquanto que os lançamentos de ofício foram formalizados em 26 de outubro de 2000;
- ainda preliminarmente, a Recorrente traz à discussão a carência de tipificação e enquadramento legal do lançamento. Aponta como a primeira hipótese, o motivo da "Indedutibilidade da Contribuição Social sobre Lucros Diferidos, na Determinação do Lucro Real, infringência à orientação contida em ato administrativo infra-legal, qual seja, Ato Declaratório (Normativo) CST n.º 05, de 13/03/1991, consoante discriminação pormenorizada contida no Termo de Verificação Fiscal, anexo ao Auto". E ainda, o lançamento estaria respaldado em diversos artigos de diferentes leis "que cuidam do conceito e apuração do Lucro Real, regras sobre a observância do Regime de Competência, e obrigatoriedade de elaboração das demonstrações financeiras, dentre outros preceitos (...) os quais, sem dúvida, não se prestam para respaldar a pretensão fiscal".

No mérito, as razões do Recurso são assim expostas:

- no que pertine a adição da Contribuição Social sobre o Lucros Diferidos no ano-calendário de 1995, dois são os argumentos da Recorrente: (i) o Fisco embasou a pretensa exigência em norma infra-legal, qual seja, Ato Declaratório (Normativo) CST n.º 05, de 13/03/1991 e (ii) que o procedimento da Recorrente se fez na mais estrita observância dos dispositivos legais que regem a matéria;



- no item “adição da reavaliação de bens efetuada na Incorporação da TERCAM CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.” , defende-se a Recorrente argumentando que referida incorporação foi realizada a preços de mercado e foi suportada por LAUDOS DE AVALIAÇÃO, contratados junto a peritos e empresa especializada, sem consequências tributárias;

- na parte relativa à “exclusão indevida de depreciação (item 3 do Auto) e exclusão indevida de depreciação, adicionada posteriormente – Postergação (item 4 do Auto) relativas a bens adquiridos por Incorporação de TERAGRO AGROPECUÁRIA TERCAM LTDA.”, sustenta a Recorrente que não houve qualquer “artifício contábil”, quer no campo da incorporação, que nos atos que a sucederam e que por ato de aquisição deve ser entendida toda e qualquer operação realizada lícitamente, que significou transferir para o ativo permanente de uma empresa aquilo que está fora do seu patrimônio.

- argumenta ainda a Recorrente, mesmo que não acolhidas as razões de recurso até aqui apresentadas, a r. decisão *a quo* deve ser reformada, para que seja declarada a improcedência do lançamento do IRPJ, ou, na hipótese de remanescer alguma parcela àquele título, que seja excluída da base de cálculo do IRPJ exigido, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro igualmente cobrada.

- que a lei que instituiu a Contribuição Social estabeleceu, especificamente, as adições que poderiam ser feitas ao Lucro Líquido do exercício para determinação da base de cálculo da contribuição, nelas não se incluindo os valores adicionados pelo Fisco, eis que a dedutibilidade dos mesmos só tem relevância para efeitos da legislação do IRPJ, e em nada afetam a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

- a tese final da Recorrente refere-se à ilegalidade da cobrança dos juros SELIC na correção dos débitos tributários, por carecerem de fundamentação jurídica.

Consta às fls. 449/450, arrolamento de bens, objetivando a apresentação do recurso administrativo para o Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso foi manifestado no prazo legal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Estão em julgamento duas questões: uma relativa às preliminares, pelas quais a Recorrente argui nulidade do procedimento fiscal e do auto de infração, por cerceamento do seu direito de defesa, e também decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativamente ao fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 1995; outra relativa ao mérito da exigência.

No que respeita à preliminares suscitadas, deixo de apreciá-las, tendo em vista que a matéria de mérito pode ser decidida, de plano, por esse Colegiado, favoravelmente à Recorrente, por ser objeto de reiteradas decisões deste Colegiado, em obediência ao disposto no artigo 59, par. 3º, do Decreto n.º 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93, que dispõe:

“Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

Passo, assim, ao exame do Mérito do litígio, que envolve as seguintes acusações:

1) FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DO ANO CALENDÁRIO DE 1995, PARA EFEITO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL, DE PARCELA REFERENTE À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCROS DIFERIDOS;

A acusação procedida neste item diz respeito a alegada dedução indevida do Lucro Real, no ano-calendário de 1995, exercício de 1996, da importância de R\$ 686.665,22, a título de “Provisão para Contribuição sobre Lucros Diferidos”, constituída sobre lucro auferido em transações com órgãos governamentais, oferecido à tributação somente no ano-calendário seguinte, ou seja, em 1996.



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

Nas petições de defesa apresentadas, a Recorrente contesta a exigência sob os seguintes argumentos: i) falta de suporte legal que possa respaldá-la, na medida em que o Fisco teria embasado o lançamento em norma infra-legal, qual seja, Ato Declaratório (Normativo) CST n.º 05, de 13/03/91; ii) o procedimento da Recorrente teria observado estritamente os dispositivos legais que regem a matéria; iii) a autuação teria se fundamentado em critério jurídico e dispositivo legal inaplicáveis à espécie, na medida em que eventual irregularidade resultante de seu procedimento, somente poderia ser caracterizada por postergação no pagamento do IRPJ, por antecipação na apropriação da despesa (CSSL), a qual foi paga no período-base seguinte (1996).

No particular, entendo assistir inteira razão à Recorrente, pelos motivos que passo a expor.

Primeiramente, a Jurisprudência deste Conselho é firme no entendimento segundo o qual, não cabe ao intérprete fazer ou impor qualquer distinção a propósito da causa dos créditos a serem tomados como base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, aspecto não contemplado pelo artigo 176 do Regulamento do Imposto de Renda baixado pelo Decreto n.º 1.041, de 11/01/1994.

As restrições invocadas pelas autoridades fiscal e julgadora de primeira instância só ingressaram no mundo jurídico, a partir de 1º de janeiro de 1996, com o advento da Lei n.º 8.981, de 1995, que pelo seu artigo 43, § 3º, estabeleceu:

“Art. 43 – Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa:

.....*omissis*.....

§ 3º. Do montante dos créditos referidos no parágrafo anterior deverão ser excluídos:

a) os provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária com garantia, ou de operações com garantia real;

b) **os créditos com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária**”



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

Dentre os inúmeros Arestos que tratam da matéria, reproduzimos abaixo a ementa do de n.º 101-88.328, de 1995, que sintetiza a posição assumida por este Colegiado:

“PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA – Não cabe à Fiscalização, para efeito de aplicação do disposto no artigo 221 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980, estabelecer distinções a respeito da origem e da causa dos créditos cujos valores devem servir de base de cálculo da provisão, ressalvados os expressamente fixados pela norma legal.”

Ademais, os documentos acostados aos autos pela Recorrente, nos dão conta que a provisão da Contribuição Social, constituída e deduzida no ano-calendário de 1995, objeto da glosa, foi efetivamente paga no período-base seguinte, ou seja, em 1996, o que vale dizer que o Fisco deveria ter considerado tal pagamento, recompondo os lucros reais dos períodos-base autuado e seguinte (1995 e 1996), ao invés de proceder a simples glosa da despesa questionada.

Assim, mister se faz concluir que assiste razão à Recorrente quanto a improcedência da glosa, pura e simples, da despesa com a provisão da Contribuições Social sobre lucros diferidos, no período-base de 1995, os pois a mesma logrou comprovar que, antes do encerramento da ação fiscal, já havia procedido ao pagamento do valor glosado, o que exigiria ao Fisco proceder aos ajustes contábeis e fiscais tendentes a apurar eventuais diferenças do IRPJ e da CSSL resultantes da antecipação na apropriação da citada despesa.

Até porque, em se tratando de postergação no pagamento do imposto, o valor da diferença do IRPJ e CSSL, se houver, deve ser calculada na forma estabelecida no Parecer Normativo COSIT n.º 02, de 1996, de caráter interpretativo e com vigência na data de expedição do ato legal interpretado (Decreto-lei n.º 1.598, de 1977).

O Auto de Infração deixa claro que a Fiscalização glosou o valor total despesa com Provisão da Contribuição Social sobre o Lucro Diferido constituída e deduzida no período-base de 1995, sem considerar o oferecimento à tributação dessas verba, efetivada no período-base seguinte (1996), portanto, sem computar as implicações relativas à postergação no pagamento do IRPJ e CSSL, em decorrência de apropriação antecipada da referida despesa.



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

Nesta conformidade e considerando que, à época da lavratura do Auto de Infração, os fatos não comportavam qualquer questionamento em torno da dedutibilidade ou não da Provisão da Contribuição Social sobre Lucros Diferidos, constituída e deduzida no período-base de 1995, na medida em que, tal obrigação já havia sido quitada, considero improcedente o lançamento fiscal, com base no critério jurídico e fundamentação legal adotados, posto que, o procedimento da Recorrente representado pelos ajustes contábeis e fiscais procedidos por ocasião do pagamento dos respectivo valor, justificariam, tão somente, o lançamento de eventual diferença de imposto devido, caso fosse verificada incorreção no procedimento da Empresa.

Sendo assim, e tendo em vista que falece competência a este Conselho para promover ao aperfeiçoamento do lançamento, o que fatalmente resultaria da adequação dos fatos ao critério jurídico e fundamentação legais aplicáveis à espécie, só nos resta concluir pela improcedência da glosa da provisão que ensejou o lançamento procedido no 1º item do Auto de Infração.

2) ADIÇÃO DA REAVALIAÇÃO DE BENS EFETUADA NA INCORPORAÇÃO DA TERCAM CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

Consoante se infere do relato, no segundo item do Auto de Infração, o Fisco pretende exigir da Recorrente crédito tributário sobre alegada Reavaliação de Bens que teria sido efetuada quando da incorporação da TERCAM CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. pela Recorrente, ocorrida em 30 de janeiro de 1995. Tal acusação foi assim descrita na peça vestibular:

“Redução do Lucro Real face a não adição ao Lucro Líquido do Exercício de 1996 (ano-calendário 1995) de resultado não incluído na apuração do lucro líquido, ou seja, da reavaliação de bens efetuada no valor de R\$ 8.834.445,89, sem observância das exigências legais dos artigos 197 e 382 do RIR/94.

Não contabilizou a reavaliação desses ativos, e sua contrapartida em Reserva de Reavaliação no Patrimônio Líquido, nem a computou no Lucro Líquido, tendo efetuado mera transposição dos ativos da controlada/incorporada para a incorporadora, com seus valores já reavaliados conforme laudo apresentados; a constituição desta Reserva é condição para não inclusão dos valores correspondentes à reavaliação na apuração do Lucro Real.



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

Os fatos relativos a esta infração estão detalhados no Termo de Verificação Fiscal anexo, integrante deste Auto de Infração.”

Nas petições de defesa apresentadas a Recorrente contesta o lançamento arguindo, basicamente, que houve erro de direito por parte do Auditor Fiscal quando da eleição do dispositivo legal aplicável à espécie: aplicou o artigo 382 do RIR/94, quando o correto seria aplicar o artigo 380 do mesmo Regulamento, vez que trata-se de incorporação de uma sociedade realizada a preços de mercado e foi suportada por **LAUDOS DE AVALIAÇÃO** e não com base em **LAUDO DE REAVALIAÇÃO**, como quer fazer o Fisco.

Referindo-se às diferenças existentes entre os dois tipos de incorporação, invoca ensinamentos do tributarista ALBERTO XAVIER, segundo o qual a Reavaliação Espontânea e Facultativa, deve ser registrada contabilmente na conta de Ativo Permanente e tem como contrapartida a conta de Reserva de Reavaliação, no Patrimônio Líquido. Por outro lado, o Laudo de Avaliação a Preço de Mercado, constitui-se em procedimento obrigatório nas operações de incorporação, fusão e cisão, consoante determinação contida no § 3º do art. 227 da Lei n.º 6.404/76 c/c orientações emanadas do Parecer Normativo CST n.º 51/79. Ressalta que no caso de Avaliação a Preço de Mercado, a lei impõe a obrigatoriedade da avaliação a preço de mercado na incorporação, porém, de igual modo ao que ocorre na Reavaliação, faculta ao contribuinte o diferimento do ganho na incorporação, desde que mantido em conta de Reserva de Reavaliação, consoante estabelecido no artigo 325, inciso II, do RIR/99.

Após transcrever citado dispositivo, afirma que o seu procedimento se fez com estrita observância da legislação de regência, na medida em que a incorporação levada a efeito se fez com base em Laudo de Avaliação a Preços de Mercado, nos moldes determinados pelo artigo 227, § 3º, da Lei n.º 6.404/1976, e não com base em Laudo de Reavaliação, o qual constitui-se num procedimento espontâneo e facultativo.

Observa, finalmente, que apesar da faculdade de diferir a tributação do ganho auferido na avaliação procedida, mediante constituição de Reserva de Reavaliação, prevista no artigo 325 do RIR/99, esta não foi a sua opção, vez que computou o ganho em discussão no resultado da incorporação.

Conclui postulando o cancelamento da exigência assim formulada, invocando e transcrevendo diversas decisões deste Colegiado sobre o tema, favoráveis à sua tese.



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

Dentre os Acórdãos invocados e transcritos pela Recorrente em seu Recurso, o de n.º 101-93.153, de 17/08/2000, é de minha lavra, e, portanto reflete o meu entendimento acerca da matéria, razão pela qual transcrevo parte dos fundamentos consignados naquele aresto, para respaldar a presente decisão:

“O deslinde da questão, portanto, passa, necessariamente, pelo exame da norma consubstanciada no artigo 380 do RIR/94, que dispõe:

“Art. 380 - Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades **com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor do acervo líquido que as substituir** será computada na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas:

I - somente será dedutível como perda de capital **a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado**, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos;

II - será computado como ganho de capital **o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou quotas extintas**, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos parágrafos 1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.” (grifos não são do original)

A simples leitura do dispositivo legal acima reproduzido me conduz ao firme convencimento de que assiste razão à Recorrente, uma vez que a incorporação ora tratada é exatamente a do tipo previsto na norma em apreço, ou seja incorporação de sociedades com extinção de ações de uma possuída por outra, em que não ocorreu qualquer diferença entre o valor contábil das ações extintas e o valor do acervo líquido que as substituiu.

Com efeito, a matéria não é nova neste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja jurisprudência em voga, em consonância com o disposto no art. 380 do RIR/94, vem entendendo que só ocorre ganho, nesses casos, quando se apura diferença positiva entre



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

o valor pelo qual foi recebido o acervo líquido da empresa incorporada e o valor contábil das ações extintas, consoante nos dão conta os acórdãos a seguir identificados, assim ementados:

“GANHO DE CAPITAL NA INCORPORAÇÃO DE CONTROLADA COM EXTINÇÃO DE AÇÕES

- Só haverá ganho de capital quando o valor pelo qual foi recebido o acervo líquido da sociedade incorporada for superior ao valor contábil pelo qual as ações extintas estavam registradas no ativo permanente da sociedade incorporadora, mesmo na hipótese prevista no artigo 259, I e II e seus parágrafos do vigente Regulamento do Imposto de Renda. (RIR/80).” (Acórdão n.º 1º C.C. n.º 105-5.361, de 23/05/91).

“IRPJ - EXTINÇÃO DE INVESTIMENTO PELA INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE CONTROLADA

- A substituição de investimento anterior, pelo acervo líquido da sociedade incorporada, avaliado a valor de mercado, não caracteriza a reavaliação espontânea de bens disciplinada no art. 326 do RIR/80.

RECURSO PROVIDO.” (Acórdão 1º C.C. n.º 108-05.077, de 11/12/98).

“SUPERVENIÊNCIA ATIVA NA INCORPORAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADA

- Considera-se como ganho de capital a diferença entre o valor pelo qual foi recebido o acervo líquido da empresa incorporada e o valor contábil das quotas extintas (art. 380, II, do RIR/94)” (Ac. 1º C.C. n.º 101-91.969, de 14/04/1998)

Vale observar que a situação apreciada no acórdão n.º 105-5.361, de 27/02/91, guarda inteira identidade com a tratada nestes autos, em razão do que considero oportuno e enriquecedor transcrever seus principais trechos, para acrescer as razões do presente voto, *in verbis*:

“A subconta ágio somada à subconta valor de patrimônio líquido representam o valor total do investimento na controlada.

A previsão legal da separação do valor do investimento em duas contas distintas nos leva a concluir que, ao ser tributada, na vendedora, a parcela do ágio, como receita não-operacional,



consumou-se ali a reavaliação do bem componente do imobilizado da controlada. Assim, seria imperioso fazer o destaque na contabilidade da controladora, da ocorrência daquele fato contábil fiscal com a finalidade de evitar futura bitributação daquele mesmo fato.

Desta forma o protocolo de incorporação fez verter os bens, direitos e obrigações do patrimônio da controlada para o da controladora pelos valores de patrimônio líquido e, no balanço de incorporação da incorporadora foram extintas as subcontas ÁGIO e Participação Permanente em Coligadas ou Controladas registradas no grupo de Investimentos do Ativo Permanente pela transferência dos saldos, o primeiro para conta de imóvel que gerou a mais valia das ações e a outra para as demais contas patrimoniais, mantendo-se a mesma equação patrimonial, sem aumento ou diminuição do valor do ativo, ou do patrimônio líquido, extinguindo-se também as ações representativas da participação societária.

Em verdade ocorreu a incorporação de empresa controlada com extinção de ações possuídas pela controladora, sem ocorrência de ganho ou perda de capital, pois o acervo líquido foi recebido pelo valor que a participação societária estava registrada na escrituração da controladora, representado pela soma das duas subcontas ÁGIO e VALOR DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO. Este fato está concorde com as normas do artigo 34 e parágrafo 1º do Decreto-Lei 1.598/77.

A hipótese acima descrita é distinta e não se confunde com os mandamentos do artigo 326 do RIR/80.

Em razão de a atividade administrativa do lançamento ser plenamente vinculada, não é possível exigir tributo sem prévia autorização legal.

Portanto, à luz da legislação citada e da prova constituída nos autos, verifica-se não haver a recorrente cometido as infrações cominadas no auto de infração, mantido pela decisão recorrida."

Aqui também verifica-se não haver a Recorrente cometido as infrações cominadas no Auto de Infração, eis que a incorporação noticiada nestes autos - tal como a ocorrida na situação examinada no aresto acima reproduzido -, de empresa controlada com extinção de ações possuídas pela controladora, sem ocorrência de ganho ou perda de capital, pois o acervo líquido foi recebido pelo valor que a participação societária estava registrada na escrituração da controladora, estando, assim, tal fato concorde com as normas do artigo 34 e parágrafo 1º do Decreto-Lei 1.598/77.



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

Por todo o exposto, voto no sentido de reformar a decisão recorrida, no particular, para que seja excluída do lançamento a parcela do crédito tributário objeto do 2º item do Auto de Infração.

3) EXCLUSÃO INDEVIDA DE DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA NO ANO-CALENDÁRIO DE 1996 E 4) ADIÇÃO POSTERIOR DESSA DEPRECIAÇÃO – POSTERGAÇÃO RELATIVAS A BENS ADQUIRIDOS POR INCORPORAÇÃO DA TERAGRO AGROPECUÁRIA TERCAM LTDA.

Conforme se vê do relato, nos itens 3 e 4 do Auto de Infração, a Fiscalização glosou a depreciação dos bens adquiridos por Incorporação da TERAGRO AGROPECUÁRIA TERCAM LTDA., por entender que a incorporação não equivale a uma forma de aquisição dos referidos bens, considerando, no primeiro período-base (1996) a parcela deduzida como exclusão indevida, e nos anos seguintes (1997 a 1999) como postergação no pagamento do imposto, em razão da adição posterior dos valores deduzidos, *in verbis*:

“Item 03 – Exclusão indevida do Lucro Líquido do exercício de 1997 (ano-calendário de 1996) da parcela de R\$ 2.119.285,55, com reflexos negativos no Lucro Real, a título de depreciação integral de bens da atividade rural, valendo-se do art. 7º da MP n.º 1.459/96 e reedições posteriores, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal anexo integrante deste Auto de Infração”.

“Item 04 – Valores excluídos indevidamente do Lucro Líquido do ano-calendário de 1996, a título de depreciação integral de bens da atividade rural, valendo-se do art. 7º da MP n.º 1.459/96 e reedições posteriores, e adicionados nos anos-calendários de 1997, 1998 e 1999, respectivamente; considera-se aqui como postergação de imposto (todos estes exercícios o contribuinte declarou pelo Lucro Real anual), conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal anexo integrante deste Auto de Infração”.

No Termo de Verificação Fiscal lavrado, às páginas 11 e 12, o Fisco assim justifica o seu procedimento:

“No sentido amplo do termo ‘aquisição’, propugna o contribuinte que os bens foram por ele adquiridos de sua controlada via incorporação.



Na verdade, já os tinha adquirido anteriormente por meio de participação societária em sua controlada. Ora, 'não é possuidor aquele que achando-se em relação de dependência para com o outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordem ou instruções suas' (Art. 487 do Código Civil). Afinal, já tinha a controlada antes da incorporação, o direito de ações possessórias em defesa da posse sobre os bens muito antes adquiridos."

Nas petições de defesa apresentadas, a Recorrente contesta as conclusões e o lançamento fiscal afirmando que não houve qualquer "artifício contábil", quer no ato da incorporação, quer nos atos que a sucederam; e que por aquisição deve se entender toda e qualquer operação realizada licitamente, que importe em transferir-se para o ativo permanente de uma empresa aquilo que está fora do seu patrimônio. Em apoio a sua tese, invoca ensinamentos do tributarista ALBERTO XAVIER, no sentido de que a incorporação traduz-se "**num fenômeno de aquisição por sucessão**", uma vez que numa operação de incorporação societária a empresa incorporadora efetivamente adquire o acervo patrimonial da incorporada, não havendo outra forma de tipificar essa transferência sem se cogitar de aquisição em relação à incorporadora.

Prosseguindo, transcreve o significado jurídico do termo AQUISIÇÃO, segundo DE PLÁCIDO E SILVA, *in* Vocabulário Jurídico, na incorporação societária, situação em que a transferência de todo o acervo patrimonial resulta de comando expresso em lei, afigura-se uma **aquisição legal** e a **título universal**.

Quanto ao entendimento do Autuante no sentido de que a incorporadora (Recorrente) já seria proprietária dos bens da incorporada, em razão do controle societário que detinha antes da incorporação, com respaldando-se no disposto no art. 487 do Código Civil, a Recorrente considera-o inaceitável, além de representar verdadeiro desvirtuamento e transgressão do conceito de *personalidade jurídica* das pessoas jurídicas, segundo suas alegações. Nessa linha, observa que cada empresa tem sua própria personalidade jurídica, e constitui-se num ser (abstrato) distinto e independente de seus sócios, de modo que o que pertence à controlada é de sua propriedade (posse e domínio) exclusiva.

Conclui afirmando que o artigo 487 do Código Civil não tem qualquer aplicação ao caso vertente, justamente pelo fato de ser a controlada a proprietária plena de todos os bens e direitos integrantes de seu ativo, não ocorrendo, por isso mesmo, a relação de dependência a que alude o dispositivo legal citado, eis que ambas as empresas têm



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

personalidade jurídica própria e distinta. Em reforço ao seu entendimento traz à colação diversos arestos dos Tribunais Regionais Federais, versando sobre o tema.

Ao final, observa que, independentemente do direito amparar a dedutibilidade da depreciação integral questionada pelo Fisco, a autuação teria se fundamentado em critério jurídico e dispositivo legal inaplicáveis à espécie, na medida em que eventual irregularidade resultante de seu procedimento, somente poderia ser caracterizada por postergação no pagamento do IRPJ por antecipação na apropriação da despesa (CSSL), a qual foi paga no período-base seguinte. Isto porque nos períodos-base posteriores ao analisado pelo Fisco, ou seja em dezembro de 1996 até outubro de 2000, data da autuação, o Contribuinte, consoante atestado pelo próprio autuante, teria adicionado ao Lucro Real parte das despesas deduzidas no ano de 1996, majorando assim o imposto pago nos referidos períodos, compensando dito imposto pago a menor no período-base autuado (1996).

Também no que pertine às autuações procedidas nos itens 3 e 4 do Auto de Infração, sob exame, entendo assistir inteira razão à Recorrente, eis que, indubitavelmente, a incorporação corresponde a uma forma de aquisição de bens. E mais que isso, a uma aquisição legal e a título universal, na medida em que, segundo disposto na própria lei de regência (artigo 227 da Lei n.º 6.404, de 1976) “a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações”.

Como visto, o procedimento questionado pelo Fisco diz respeito a depreciação integral de bens da atividade rural, adquiridos através da incorporação da TERAGRO AGROPECUÁRIA TERCAM LTDA. pela Recorrente, no ano-calendário de 1996, valendo-se do art. 7º da MP n.º 1.459/96 e reedições posteriores, atual artigo 5º da MP n.º 2.062-62, de 26/01/2001, que dispõe:

“Art. 5º. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.”

O texto legal não deixa dúvidas quanto ao alcance do direito nele estabelecido: aplica-se aos bens do ativo permanente, exceto terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural. O dispositivo legal, portanto, não excetua nenhuma forma de aquisição, sendo defeso ao Fisco restringir onde a lei não distingue.



Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

A propósito do tema, a Recorrente trouxe à colação parecer exarado em Processo de Consulta n.º 10680-003.789/2001-91 – SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF/6ª RF/DISIT N.º 86, de 15 de Maio de 2001, prolatado, portanto, pela autoridade competente da mesma Região Fiscal da Repartição lançadora, pela qual se reconhece com todas as letras o direito da incorporadora em usufruir o benefício fiscal em discussão, *in verbis*:

“Os bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos mediante incorporação de outra sociedade, por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição, na incorporadora.”

Assim sendo, e tendo em vista que a incorporação corresponde a aquisição legal e a título universal dos bens e direitos da sociedade extinta pela empresa incorporadora, considerando, ainda, que a lei não restringe o uso do benefício a qualquer forma de aquisição, considerando, finalmente, a conclusão consubstanciada na Solução de Consulta acima reproduzida, voto pelo provimento do recurso, no particular, para excluir da tributação as importâncias autuadas nos itens 3 e 4 do Auto de Infração.

Entretanto este não é o único motivo que impõe a declaração de improcedência do lançamento, pois ao examinarmos o seu mérito, outro não poderá ser o desfecho do julgamento, já que tratando-se de questionamento em torno da inobservância do Regime de Competência, qualquer crédito tributário que viesse a ser exigido deveria levar em conta tão somente os efeitos de eventual postergação no pagamento do imposto.

Tanto isso é verdadeiro que as parcelas autuadas no item 4, o autuante pretendeu tributá-las como postergação, porém as mesmas foram calculadas em completo desacordo com o Parecer Normativo COSIT 02/96 da própria Receita Federal, devendo, por isso mesmo, ser cancelado o pretense crédito tributário dela decorrente.

Quanto às Contribuições Social sobre o Lucro (CSSL) e para o Programa de Integração Social (PIS), tratando-se de exigências reflexas, há que ser aplicada a mesma conclusão da exigência do IRPJ, por uma relação de causa e efeito existente entre os dois lançamentos.

Por todo o exposto, Voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo, declarar improcedentes as exigências do IRPJ, da

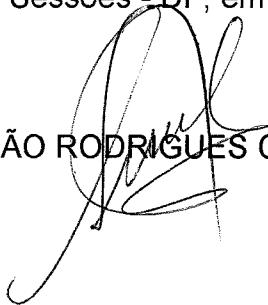


Processo n.º : 10680-013498/00-41

Acórdão n.º : 101-93.777

Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), objeto dos presentes autos.

Sala das Sessões - DF, em 21 de março de 2002


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR