



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36
RECURSO Nº. : 102.279
MATÉRIA : IRPJ - Ex.: 1986
RECORRENTE : DME DISTRIBUIDORA DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA.
RECORRIDA : DRF EM VITÓRIA - ES
SESSÃO DE : 13 de maio de 1997
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120

NULIDADES: Os casos taxativos de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, são enumerados no art. 59 do Decreto 70.235/72. Se o auto de infração possui todos os requisitos necessários à sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do precitado Decreto, não se justifica arguir sua nulidade, notadamente se o sujeito passivo autuado demonstra conhecer os fatos motivadores do lançamento de ofício, ao manifestar sua defesa.

**IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS -
INCORPORAÇÃO DE EMPRESA.**

A incorporadora poderá compensar seus prejuízos fiscais com os seus lucros auferidos no período-base da incorporação, não assim, com os lucros da incorporada, uma vez que este procedimento contraria a regra de que a compensação de prejuízos fiscais só pode ser efetuada com os próprios lucros futuros.

MULTA QUALIFICADA - DESCABIMENTO - A aplicação da multa qualificada de que trata o art. 728, III, do RIR/80, somente é cabível quando na ação fiscal restar suficientemente caracterizado o evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DME DISTRIBUIDORA DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para desqualificar o agravamento da multa de lançamento de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Natanael Martins e Maurilio Leopoldo Schmitt que davam provimento integral ao recurso.

Maria Ilca Castro Lemos Diniz
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120
RECURSO Nº. : 102.279
RECORRENTE : DME DISTRIBUIDORA DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA.

RELATÓRIO

DME DISTRIBUIDORA DE MATERIAL ELÉTRICO LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 85/97, da decisão prolatada às fls. 79/83, da lavra do Chefe da Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Vitória - ES, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 60, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que a ação fiscal teve como matéria tributável o fato abaixo descrito:

"Prejuízo Fiscal da Incorporadora indevidamente compensado com os lucros da Incorporada.

Prejuízo fiscal da Incorporadora (MAFER - Máquinas e Ferragens Ltda.) indevidamente compensado com os lucros da Incorporada (DMF, Distribuidora de Material Elétrico Ltda.), tendo em vista que os lucros apurados no balanço encerrado em 31.12.85 procedem das atividades operacionais da Incorporada, antes de ocorrido o ato da incorporação, conforme quadro demonstrativo nº 01 de fls. infração ao disposto nos artigos 154, 157, parágrafo 1º, 174, 382, 388, inciso III do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 85.450/80..... Cz\$ 966.969.162."

Irresignada, a empresa impugnou a exigência, fls. 16/28, alegando, em síntese, o que segue:

Preliminarmente, arguiu caso de nulidade, por não guardar o feito, correlação com a capitulação legal citada.

Quanto ao mérito, afirma que efetuou a incorporação de acordo com o disposto nas legislações comercial e fiscal. Cita a legislação societária (Lei nº 6.404/76), artigos 224 a 227.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120

Afirma ter efetivado a apuração do resultado do exercício (período-base encerrado em 31/12/85), com obediência as normas do artigo 149 do RIR/80, da IN SRF nº 07/81 e PN CST 10/81, fazendo-o de forma englobada, ajustando o cálculo do lucro real, o resultado da incorporada, relativo ao período-base em curso, ou seja, de 1º de janeiro a 15 de dezembro de 1985, data em que se efetivou a operação.

Menciona o DL 1730/79, dizendo que, ao regular a matéria, revogou os dispositivos do DL 1595/77 que permitiam a compensação de prejuízos fiscais de sociedades incorporadas. Que a IN 07/81, disciplinou os procedimentos a serem adotados na apuração do lucro real e na elaboração da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas nos casos de incorporação, fusão e cisão; transcreve o item 2.3 da referida IN; faz referência aos itens 3.1, 3.2 e 5.4 do PN CST 10/81.

Considera que esses dispositivos fazem referência a apuração global de resultados, militando em favor desse entendimento o fato de a Lei nº 7.450/85, editada em data posterior, em seu artigo 33, dar novo disciplinamento à matéria, cuja aplicabilidade somente pode ser efetuada nos fatos posteriores à sua edição, o que convalidava o procedimento que adotou.

Informação fiscal de fls. 55/56, opinando pela manutenção do lançamento. No entender da autuante, a verdadeira incorporadora foi a DME Distribuidora de Material Elétrico Ltda., havendo ocorrido simulação na incorporação para efeitos de evasão fiscal. Considera que, se efetivamente o negócio tivesse sido realizado (incorporação da MAFFER pela DME), de acordo com o item 5.4 do PN CST 10/87, em que se apóia a infração, ocorreria o seguinte:

"1- Os resultados da Sucessora (DME) e da sucedida (MAFFER), relativos ao exercício social de 1985 seriam apurados englobadamente. Assim os lucros da DME em 1985, poderiam absorver os prejuízos da MAFFER, exclusivamente relativos ao seu exercício social de 1985.
2- Mas os prejuízos fiscais da MAFFER (sucedida verdadeira) relativos aos exercícios sociais anteriores (1981 a 1984), não poderiam ser compensados pela sucessora (verdadeira DME)."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120

A Divisão de Tributação da DRF de Vitória - ES, ao apreciar o feito, consignou seu entendimento nos seguintes termos:

"Da análise do processo verifica-se que a AFTN, ao se manifestar sobre a impugnação, justificou a autuação argumentando de forma diversa daquela que fundamentara o lançamento de ofício, afirmando que 'no presente caso a verdadeira incorporadora foi a DME-Distribuidora de Material Elétrico Ltda., havendo ocorrido simulação na incorporação para efeito de evasão fiscal'. Ora, se houve simulação fraudulenta deve ser aplicada a multa de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80."

"Diante do acima exposto e para evitar que o contribuinte alegue cerceamento do direito de defesa, bem como para que seja aplicada a multa de 150%, caso esteja devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, deve ser reaberto o prazo para impugnação..."

Em consequência foi lavrado o Termo Complementar do Auto de Infração (fls. 59 e 59-v), no qual é dado o enquadramento de "simulação destinada a permitir a absorção dos prejuízos da MAFER (sucedida de fato) pela DME", com infração aos artigos 157, § 1º, 382 e parágrafos e 384, todos do RIR/80. A seguir novo auto de infração (fls. 60), com o reenquadramento da multa para o artigo 728, inciso III, do RIR/80.

Reaberto o prazo para o contraditório, a contribuinte compareceu aos autos, apresentando as mesmas alegações que fundamentaram a impugnação inicial.

A contestação fiscal de fls. 76, opina pela manutenção do crédito tributário.

A autoridade singular manteve o lançamento decidindo sob o seguinte
ementário:

**"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA -
Lançamento através de auto de infração em consequência de
compensação indevida de prejuízos.
PROCEDENTE O LANÇAMENTO"**

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36

ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120

Ciente da decisão de primeira instância em 27/09/91 (AR fls. 84), a contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 85/97, protocolo de 07/10/91, onde desenvolve a mesma argumentação da fase impugnatória, acrescentando que:

- o lançamento é nulo, já que não deflui de procedimento regular conforme o comando inscrito no artigo 142 do CTN;
- foi orientada com o objetivo de “reduzir encargos operacionais e administrativos, incluindo-se a carga tributária, mediante a compensação do prejuízo fiscal, já que a lei admitia, e, por isso, ninguém pode obrigar o contribuinte a escolher o caminho mais oneroso para realizar as suas operações, e porque **“esta era a forma mais fluida de realizar a operação, já que a realização da incorporação de forma inversa, não permitiria a compensação dos prejuízos fiscais, por força de expressa determinação legal”** (o grifo não é do original);
- concluída a operação, os sócios promoveram a alteração da denominação social da incorporadora e a ampliação de seu respectivo objeto social, assim, a sociedade incorporadora passou a assumir a denominação da sociedade extinta pela incorporação;
- a conclusão acerca do destino legal da questão deve estar sempre ancorada na lei e nos conceitos por ela definidos, sob pena de restar irremediavelmente magoado o princípio da estrita legalidade;
- quando todos os atos praticados seguem à risca a fórmula geral de incorporação, e consoante esses atos, a sociedade MAFER é eleita como incorporadora da DME, não há espaço legítimo para que terceiro extraia conclusão diametralmente oposta, fundamentada em mera



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120

presunção comum ou do homem, como a que pretendem tanto o agente fiscal, quanto a autoridade julgadora de primeira instância.

Finaliza, requerendo a anulação completa e total da decisão recorrida e do auto de infração.

Esta Câmara, ao apreciar o recurso voluntário, em Sessão de 13 de abril de 1993, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade argüida e decidiu converter o julgamento em diligência, através da Resolução nº 107-0.007, conforme voto do ilustre Relator Dr. Maximino Sotero de Abreu.

Referida Resolução, rejeitou a preliminar argüida pela recorrente, e determinou o retorno do presente processo à repartição de origem, a fim de que fosse intimada a contribuinte para, através de certidão do Registro de Comércio, comprovasse a data da protocolização dos instrumentos da incorporação perante a Junta Comercial do Estado do Espírito Santo, em Vitória.

A certidão expedida pela Junta Comercial do Estado do Espírito Santo encontra-se às fls. 114.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10783.006942/89-36
ACÓRDÃO Nº : 107-04.120

VOTO

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ , RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

As nulidades, no âmbito do processo administrativo fiscal, são aquelas previstas no artigo 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/72, com a ressalva do artigo 60, relativamente às não previstas no artigo anterior, e suas conseqüências.

Relativamente ao auto de infração e as peças que o compõem, inexistem as alegadas nulidades, posto que sequer se subsumem à precitada norma, tampouco ensejam cerceamento do direito de defesa. Os fatos estão corretamente delineados, a capitulação legal é pertinente aos mesmos e o crédito tributário foi apurado com base em dados concretos, de sorte a se afirmar, com segurança, que o procedimento fiscal está de pleno acordo com as disposições do artigo 142 do CTN e do artigo 10 do precitado decreto. Aliás, observa-se certa incoerência por parte da recorrente, que, não obstante os pontos de discórdia exibidos em sua preliminar, demonstra, em suas razões de mérito, ter integral conhecimento da imputação que lhe fora feita pela fiscalização.

A legislação vigente permite que a empresa possa compensar seus prejuízos com os lucros obtidos nos quatro períodos-base seguintes (Dec. lei nº 1.598/77, art. 64, consolidado no artigo 382 do RIR/80).

Diz o dispositivo regulamentar:

"Art. 382 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos 4 (quatro) períodos-base subsequentes (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 64)."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120

Os prejuízos e os lucros a que se reporta o artigo são os da própria empresa. Esta é a regra geral.

Excepcionalmente, a lei permitia que a sociedade resultante da fusão e a que incorporasse outra sucedessem as sociedades extintas no seu direito de compensar prejuízos no prazo previsto no artigo 382 (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 64, § 5º, e Decreto-lei nº 1.730/79, artigos 1º, IX, e 8º).

Também o artigo 385 do mesmo Regulamento permitia, como outra exceção à regra geral, que, mediante autorização do Conselho Monetário Nacional, o prejuízo de uma pessoa jurídica pudesse ser compensado com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atendesse a interesse de segurança e de fortalecimento da empresa nacional (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 64, § 5º, e Decreto-lei nº 1.730/79, artigo 1º, IX).

As disposições excepcionais, confirmam a regra geral de que os prejuízos e os lucros compensáveis são da mesma pessoa.

As mencionadas disposições excepcionais foram posteriormente revogadas. A primeira, pela alteração, item IX, do artigo 1º, do Decreto-lei nº 1.730/79; a segunda, pelo artigo 3º do Decreto-lei nº 1.870/81.

Dentro desta ótica é que se deve examinar a IN SRF nº 007/81.

Ao determinar que o resultado do período incompleto compreendido entre o último exercício social da incorporada fosse apurado englobadamente com o da sucessora, o ato em questão não poderia permitir que a sucessora compensasse prejuízo da sucedida, àquele altura por falta de autorização legal.

O que se permite é a soma algébrica dos resultados das duas empresas no período-base da incorporação.

Daí, expressamente, ressaltou em seu item 5, a não compensabilidade do prejuízo fiscal com o lucro real das sucessoras e sucedidas, reciprocamente.

Em outras palavras, quando a instrução normativa recomenda que os resultados das duas empresas referentes ao período-base da incorporação sejam apresentados em formulários próprios não impede que se compensem os prejuízos fiscais de cada uma com os

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120

seus próprios lucros reais. O que se declara descaber é a compensação dos prejuízos fiscais de uma com os lucros da outra.

Este, aliás, o entendimento do PN CST nº 10/81, expresso nos subitens 5.1 a 5.3.

A ressalva que o parecer faz, na parte final do subitem 5.3, de que *"...nada obsta a que a empresa sucessora continue a gozar do direito a compensar seus próprios prejuízos, anteriores à data da absorção..."* não milita em favor da causa da recorrente, porque ela contrariando a lei fiscal, a IN SRF nº 007/81 e as conclusões do PN CST nº 10/81, compensou na declaração pertinente ao período-base da incorporação seus prejuízos pretéritos com os lucros da incorporada.

Na realidade, o procedimento foi articulado a partir de um planejamento tributário construído sobre a ressalva do subitem 5.3 do mencionado parecer normativo, mas do qual a empresa desviou-se.

Esse planejamento previa a inversão do procedimento normal de uma empresa superavitária incorporando a deficitária, ou seja, a empresa com prejuízos incorporava uma empresa superavitária, formando uma única pessoa jurídica. A tendência seria a de que a incorporante deveria propiciar lucros no futuro e então poderia compensar **os seus próprios prejuízos anteriores**.

Jamais compensar, no ano da incorporação, os seus prejuízos com os **lucros da incorporada**, porque, neste caso, o planejamento estar-se-ia desviando do seu suporte, ou seja, a conclusão contida na parte final do subitem 5.3 do PN CST nº 10/81. Como ocorreu na espécie, configurando caso típico de infração fiscal.

Vejamos os fatos:

A empresa MAFER Máquinas e Ferragens Ltda., (incorporadora) apurou, nos exercícios sociais que antecederam a incorporação, os seguintes prejuízos:

ano-base de 1981	Cz\$ 562.943.475
ano-base de 1982	Cz\$ 399.327.322
ano-base de 1983	Cz\$ 32.534.082
ano-base de 1984	Cz\$ 24.155.247



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120

A empresa DME Distribuidora de Material Elétrico Ltda., (incorporada) obtivera lucro real de Cz\$ 1.335.448.835.

Os quotistas da DME Distribuidora de Material Elétrico Ltda., em número de cinco (fls. 44), detinham 99,63% das quotas de capital da MAFER Máquinas e Ferragens Ltda. (fls.45).

Em outras palavras, empresa sob “controle comum”, na terminologia empregada pelo artigo 385 do RIR/80 que permitia compensação de prejuízos de uma empresa com os lucros de outra, mediante autorização do Conselho Monetário Nacional, desde que atendidos os pressupostos legais.

Esse “controle comum”, faz a empresa MAFER incorporar a empresa DME, objetivando “fazer desaparecer” o lucro real da DME, contra os prejuízos pretéritos da MAFER, nos limites destes.

Note-se bem, não era compensar prejuízos da incorporante com os seus próprios lucros, como consignara o subitem 5.3 do PN CST nº 10/81, mas um artifício para burlar o fisco no que respeita ao desaparecimento do lucro real da empresa DME, referente ao exercício financeiro de 1986.

Em síntese, a recorrente fez “ressucitar” em parte o art. 385 do RIR/80 para compensar os prejuízos de uma empresa com os lucros de outra “sob controle comum”. Em parte, porque se dispensou de autorização do Conselho Monetário Nacional e o fez por via de incorporação das empresas.

O “modus faciendi” foi o seguinte: A empresa DME, lucrativa e em franca atividade se fez incorporar pela MAFER, empresa paralisada, que acumulava sucessivos prejuízos, e sem condições de incorporar a primeira. A pretensa incorporadora renunciou a sua razão social, o seu objeto social, e a sua sede, tendo adotado os da incorporada. A própria gerência da incorporadora passou a ser exercida pelos antigos gerentes da incorporada.

Relativamente ao agravamento da penalidade, aplicada nos termos do artigo 728, III do RIR/80, referido diploma legal reza que:

“Art. 728 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 10783.006942/89-36
ACÓRDÃO Nº. : 107-04.120

...
III - de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença do imposto devido, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Tem-se nos autos, que a multa foi aplicada em razão de evidente intuito de fraude por parte da autuada. Porém, como visto no relatório, inexistiu a ocorrência do pecado capital intitulado "*fraude*". O que realmente aconteceu, foi o resultado de um planejamento tributário chamado "*incorporação às avessas*", através do qual uma empresa rentável, com situação patrimonial sólida se faz incorporar por outra, deficitária e com prejuízos acumulados, para que a primeira possa compensar com seus lucros, o prejuízo da segunda.

Na realidade, a legislação comercial permite que esse tipo de operação seja realizado, não se tratando, portanto, de ato ilegal.

O que não cabe é a compensação dos prejuízos, desautorizada pela legislação fiscal.

Dessa forma, entendo não ser cabível a imputação da multa qualificada.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar o agravamento da multa.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 1997.


PAULO ROBERTO CORTEZ