

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**Sessão de 25 de agosto de 1992ACORDÃO Nº 101-83.913

Recurso nº: 102.392 - IRPJ - EX.: de 1986

Recorrente: USINA DA BARRA S/A - AÇÚCAR E ALCOOL

Recorrida: DRF EM BAURU (SP)

IRPJ - INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO DE SO-  
CIEDADES - CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS -  
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - LEI Nº 7.450,  
DE 1985 - VIGÊNCIA E APLICAÇÃO - DIFERI-  
MENTO DO LUCRO INFLACIONÁRIO - BALANÇO IN-  
TERMEDIÁRIO - CORREÇÃO MONETÁRIA - COMPEN-  
SAÇÃO DE PREJUÍZO - As alterações introdu-  
zidas pela Lei nº 7.450, de 1985, especial-  
mente aquelas ditadas por seu artigo 33, em  
face do que estabelece os artigos 101, 104  
e 144 do C.T.N., tendo presente, ainda, a  
regra contida no artigo 30 da mencionada  
Lei nº 7.450/85, são aplicáveis aos even-  
tos ocorridos a partir de 1º de janeiro de  
1986. Para os efeitos de incidência do Im-  
posto Sobre a Renda e Proventos de Qual-  
quer Natureza, deve a pessoa jurídica in-  
corporada, incorporadora, cindida ou fusio-  
nada, obedecer à legislação então vigente,  
principalmente no que se refere à entrega  
da declaração de rendimentos, diferimento  
e realização do lucro inflacionário, le-  
vantamento de balanço intermediário e com-  
pensão de prejuízo fiscal.

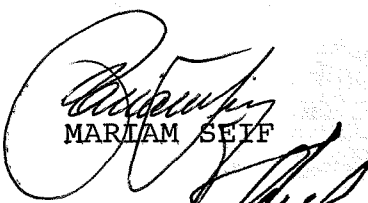
Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos  
de recurso interposto por USINA DA BARRA S/A - AÇÚCAR E ALCOOL

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro  
Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provi-  
mento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a inte-  
grar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 25 de agosto de 1992

v.v.

  
MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR

VISTO EM AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS  
SESSÃO DE: 18 FEV 1993

- PROCURADOR DA  
ZENDA NACIONAL

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





## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10825/001.248/90-69

RECURSO Nº: 102.392

ACORDÃO Nº: 101-83.913

RECORRENTE: USINA DA BARRA S/A -AÇÚCAR E ÁLCOOL

### R E L A T Ó R I O

USINA DA BARRA S/A - AÇÚCAR E ÁLCOOL, pessoa jurídica de direito provado, inscrita no C.G.C. - MF sob o nº ..... 61.125.753/0001-18, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal em Bauru - SP que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 01/02, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

Os fatos apurados pelos Autuantes, os quais deram causa ao presente lançamento tributário, estão minuciosamente descritos no "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" de fls. 05 a 10, e por não ter sentido reproduzi-los, passo à leitura do inteiro teor daquela peça, indicando na sequência, no entanto, resumo dos pontos julgados relevantes para caracterização da matéria em litígio:

a) entendeu a Fiscalização, tendo em vista a cisão e incorporação ocorridas, envolvendo as pessoas jurídicas: Cia. Agrícola de Santa Bárbara (CASB) e Usina da Barra S.A. Açúcar e Álcool, que ambas as empresas estariam sujeitas a apresentar duas declarações de rendimentos no exercício de 1986 (cada uma), período-base de 1985, tendo em vista o disposto no artigo 33, II, da Lei nº 7.450, de 1985, e Instrução Normativa SRF nº 77, de 1986, e não

Acórdão nº 101-83.913

apenas duas declarações, estas em nome da incorporadora, como pre  
visto na legislação anterior;

b) foi apurado que o valor do lucro inflacionário, diferido desde 31.12.84 até a data da incorporação, deveria ter sido oferecido à tributação;

c) não foram apresentados os mapas de correção mo  
netária e, em consequência, foi considerada indevidamente excluí  
da na determinação do resultado do período, a correção monetária do prejuízo contábil apurado em balanço levantado em outubro de de 1985, pois não teria sido comprovado a contra-partida do lança  
mento dessa correção e, em consequência, que a mesma integrasse o lucro líquido do período;

d) do prejuízo fiscal apurado pela Cia. Agrícola de Santa Bárbara, relativo ao período de 01.06.85 a 30.11.85, a parcela correspondente a 39,1957% do montante apurado coube à Usi  
na da Barra S.A. Açúcar e Álcool, derivando referido prejuízo da atividade rural, tributada à alíquota de 6%, acabou por ser com -  
pensado com lucros apurados no período de 01 a 31.12.85, tributa-  
dos à alíquota de 35%.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento a  
contribuinte ingressou com a peça impugnativa de fls. 57 a 78, on  
de sustenta em resumo:

a) no período-base de 1985, exercício de 1986, vi  
gia o Decreto-lei nº 1.967, de 1982, o qual determinava que as  
pessoas jurídicas apresentassem declaração de rendimentos de acor  
do com os prazos fixados pela autoridade competente, observada a  
data de encerramento do período-base no ano calendário anterior  
ao exercício financeiro;

b) fazia-se a conversão da base de cálculo em nú-  
mero de ORTN, e quando o período-base englobasse mais de doze me-  
ses, era decomposto em duas etapas, apurando-se o resultado dos  
primeiros doze meses e convertendo-se a respectiva base de cál-  
culo pelo valor da ORTN do décimo-terceiro mês;

Acórdão nº 101-83.913

c) todas estas regras legais, assim como as demais aplicáveis à espécie, foram observadas;

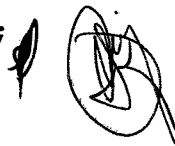
d) ocorrendo incorporação não se alterava o regime de tributação a que estava sujeito as pessoas jurídicas, passando a incorporadora a incluir em seu período-base em curso os resultados apurados pela incorporada em seus exercícios sociais a serem encerrados no mesmo ano-calendário em curso, portanto, anterior ao exercício financeiro em que o imposto era devido;

e) disciplinando a matéria foi editada a Instrução Normativa SRF nº 7, de 1981, cumprida rigorosamente pela pessoa jurídica impugnante, assim como a orientação traçada através do Parecer Normativo CST nº 151, de 1975, a qual foi repetida no PN CST nº 10, de 1981;

f) discordam os Fiscais em relação ao procedimento da empresa autuada apenas quanto ao fato de que os mesmos fundamentaram seu libelo no art. 33 da Lei nº 7.450, de 1985, ao qual aditam referências à Instrução Normativa SRF nº 77, de 1986, observando-se que os demais dispositivos do RIR/80, citados no auto de infração, são dispositivos genéricos que não dão suporte à alegação fiscal;

g) a nova lei alterou substancialmente o regime tributário anterior e, em razão de tais alterações, as novas regras legais vigoram apenas a partir do ano de 1986, sob pena de infringência do preceito constitucional da anterioridade, insculpido no art. 153, parágrafo 29, da Emenda nº 1/69;

h) ademais, a própria Lei nº 7.450, de 1985, foi expressa ao determinar que as pessoas jurídicas, relativamente ao período-base encerrado em 1985, observarão, no exercício financeiro de 1986, às normas do Decreto-lei nº 1.967/82, e da Lei nº 7.329/85, inclusive no que concerne à entrega da declaração de rendimentos e ao pagamento do imposto, como antecipação, duodécimo ou quota;



Acórdão nº 101-83.913

i) pela mesma razão de que o novo regime legal somente aplicou-se a partir dos períodos-base encerrados em 1986, os artigos 31 e 32 da mencionada Lei nº 7.450/85 fixaram regras de adaptação do novo regime para as pessoas jurídicas que em 1986 encerrassem período-base iniciado em 1985, o que demonstra inequivocamente sua inaplicabilidade no exercício financeiro de 1986, período-base de 1985;

j) igualmente improcedente a afirmação fiscal de que o lucro inflacionário diferido até a data da incorporação deveria ser oferecido à tributação, pois o art. 363 do RIR/80 nada diz a respeito, a Lei nº 7.450/85, art. 33, também era omissa, e a Instrução Normativa SRF nº 77/86 não tinha base legal, independentemente do fato de que estes dois últimos diplomas não se aplicavam à época dos fatos;

l) segundo a orientação emanada da Administração Tributária, constante da IN SRF nº 7/81, PN CST nº 6/85, PN CST nº 10/81 e PN CST nº 332/71, a incorporação não interferia no regime de correção monetária, em qualquer de seus aspectos, transpondo-se para a sucessora os ônus e as posições anteriores da sucedida, o que torna descabida a exigência da tributação sobre o lucro inflacionário não realizado;

m) a obrigatoriedade legal de considerar realizado o lucro inflacionário diferido, na data da incorporação ou cisão, somente surgiu com o Decreto-lei nº 2.341, de 1987, cujo artigo 25 previu essa obrigatoriedade nos casos de incorporação, cisão ou fusão, inexistindo, à época dos fatos, dispositivo legal idêntico, não se poderia fazer exigência no sentido do mesmo, sob pena de infringir o princípio da estrita legalidade prevista na C.F. e no art. 97 do CTN;

n) a glosa da exclusão no cálculo do lucro real, correspondente à correção monetária do prejuízo contábil apurado no balanço de 31.10.85 é improcedente, não só porque os dispositivos legais dados pelo auto de infração como infringidos (arts. 254 e 388 do RIR/80) são imprestáveis para o necessário fundamento le

Acórdão nº 101-83.913

gal da exigência fiscal, como também pelo fato de que o balanço não sendo de encerramento do período-base, era considerado balanço intermediário para efeitos fiscais e, como tal, a correção monetária do mesmo era facultativa;

o) para o efeito de correção monetária, o exercício da correção era o período entre o último balanço corrigido e o balanço a corrigir, ou seja, o prazo entre dois balanços de encerramento do período-base, e conforme esclarece o Parecer Normativo CST nº 95/78, a correção monetária do lucro obtido em balanço intermediário, caso contabilizada no encerramento do período-base, deveria ser adicionada no cálculo do lucro real;

p) aparentemente os Fiscais não discordam da possibilidade legal da exclusão ser feita, pois ativeram-se à matéria de fato ao alegarem que a empresa não logrou comprovar que a contrapartida da correção monetária integrou o lucro líquido do período, e para comprovar que a correção monetária em questão integrou o lucro líquido em 31.12.85, junta a impugnante mapa da conta de lucros ou prejuízos acumulados no Razão Auxiliar em ORTN, onde se verifica a diminuição da conta pelo prejuízo de 31.10.85, podendo ser verificado que a maior parte do saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados foi transferida para outras contas de reservas, o que se comprova pelos mapas relativos a essas reservas, onde se nota a diminuição dos saldos das mesmas por valor total idêntico ao acrescido à conta de lucros ou prejuízos acumulados;

q) também consta demonstração de mutações no patrimônio líquido, em 30.11.85, onde se confirma as transferências entre referidas contas;

r) vê-se, pois, que o prejuízo contábil de 31.10.85 efetivamente desfalcou o patrimônio líquido no curso do próprio período-base, acarretando menor correção monetária do mesmo, a qual não poderia ser considerada para efeitos do lucro real, daí a exclusão legitimamente processada pela autuada;

Acórdão nº 101-83.913

s) a proibição legal de compensação de prejuízo gerado em atividades tributadas por alíquotas diversas surgiu apenas com o Decreto-lei nº 2.429, de 1988, portanto muito após o período fiscalizado, tornando impossível aplicar-se o preceito legal de forma retro-operante, cabendo aqui as mesmas considerações sobre a evolução legislativa feita quanto ao lucro inflacionário, ou seja, não havendo na lei vigente sobre o período-base de 1985 o pressuposto ou condição de compensação dos prejuízos com lucros da atividade tributada pela mesma alíquota, o que somente veio a ocorrer em tempo futuro, tal condicionamento não poderia ser imposto por interpretação ou por qualquer outro meio.

Oferecida contestação pela autoridade lançadora, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular, cuja ementa tem esta redação:

DECLARAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS - A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deve levantar balanço e demonstração de resultados e determinar o lucro real na data da ocorrência de qualquer um desses eventos e apresentar a declaração de rendimentos até o último dia útil do mês subsequente àquela data (Lei nº 7.450/85, art. 33, II).

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - Considerar-se-á realizado, integralmente, o lucro inflacionário acumulado da sucedida, nos casos de incorporação, fusão ou cisão total (N-SRF nº 77/86, subitem 5.8).

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com "este Regulamento, não sejam computados no lucro real" (RIR/80, art. 388, II).

ATIVIDADES RURAIS - A pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração das atividades agrícolas ou pastoris, da agricultura, avicultura, sericultura, piscicultura e outras, de pequenos animais, e das indústrias extrativas vegetal e animal, excetuadas as de transformação de seus produtos e subprodutos, pagará o imposto à alíquota especial de que trata o artigo 406 (RIR/80, art. 278): 6% (seis por cento). O regime tributário previsto neste artigo aplica-se exclusivamente aos

Acórdão nº 101-83.913

lucros decorrentes da exploração das atividades especificadas no caput deste artigo (RIR/80, § 1º do art. 728).

Cientificada dessa decisão em 08 de janeiro de 1992, a contribuinte ingressou com seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizando a petição de fls. 104/125 no dia 30 seguinte onde na essência reproduz os mesmos argumentos expendidos na peça impugnativa.

É o relatório.



Acórdão nº 101-83.913

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

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

I - CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS

O entendimento da Fiscalização, a propósito do assunto, encontra-se resumido no "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL", onde se lê:

"Como visto acima, o contribuinte em exame estava obrigado a apresentar quatro declarações de rendimentos no exercício de 1986, entretanto, apresentou duas, sendo a primeira referente aos rendimentos do período-base de 01.06.84 até 31.05.85 e a segunda referente ao período-base de 01.06.85 a 31.12.85, trazendo consolidado em sua página de rosto (quadro 15, item 03) o imposto referente a primeira declaração."

Ao impugnar a exigência tributária a pessoa jurídica autuada, com propriedade, ressaltou o ponto central da controvérsia, ressaltando que o mesmo:

"... assenta-se exclusivamente no fato de que os mesmos fundamentaram seu libelo no art. 33 da Lei nº 7.450, de 23.12.1985, ao qual aditam referência à Instrução Normativa SRF nº 77/86 ...".

Da contestação apresentada pela Fiscalização resta evidenciado que, de fato, a diferença do tributo que está sendo exigida resulta da aplicação, ao caso concreto, das normas legais introduzidas pela Lei nº 7.450, de 1985, tendo um dos autuante afirmado, "verbis":

"... desde 24.12.85 - portanto antes que tivessem ocorrido a cisão e a incorporação, que só aconteceram dois dias mais tarde, em 25.12.85, que a legislação em vigor, que não instituiu e nem majorou tributo, estabelece a obrigatoriedade da a-

Acórdão nº 101-83.913

apresentação de declaração de rendimentos até o último dia útil do mês subsequente à incorporação, cisão ou fusão. Chêga-se a tal entendimento examinando-se os artigos 33, incisos de I a III, 95 e 101 da Lei nº 7.450/85, a IN 77/86, item 5, e a C.F., artigo 153, § 2º. E tais dispositivos legais foram seguidos pela Fiscalização na lavratura do auto de infração de fls. 1/2."

Na essência, portanto, não discorda a Fiscalização de que a recorrente tenha apurado seus resultados de acordo com a legislação vigorante até o advento da Lei nº 7.450, de 1985, funda a autuação na tese de que, à época dos fatos, seriam aplicáveis as disposições legais por ela editadas.

De acordo com o disposto no artigo 101 da Lei nº 5.172, de 1966,

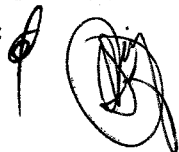
"A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo."

Estabelece, por sua vez, o artigo 104 da mencionada Lei que (como ressalva à vigência das normas jurídicas em geral):

"Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

- I - que instituem ou majorem tais impostos;
- II - que definem novas hipóteses de incidência;
- III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178."

A questão que se coloca, de plano, é saber se com o advento da Lei 7.450, de 1985, principalmente no que concerne ao seu artigo 33, ocorreu ou não nos casos de fusão, incorporação ou cisão:



Acórdão nº 101-83.913

- a) majoração do imposto de renda ; ou
- b) definição de nova hipótese de sua incidência.

Anteriormente à publicação da Lei nº 7.450, de 1985, a matéria esta disciplinada pelo Decreto-lei nº 1.967, de 1982, mantida a orientação contida na Instrução Normativa nº 007, de 27 de janeiro de 1981, do Secretário da Receita Federal, conforme abaixo se transcreve:

#### "Das Obrigações das Sucessoras

1. A pessoa jurídica que absorver o patrimônio de outra em virtude de incorporação ou cisão, ou que resultar de fusão ou cisão, deverá apurar o lucro real correspondente ao período-base da incorporada, fusionada ou cindida, bem como apresentar a declaração de rendimentos respectiva em conformidade com a legislação em vigor e com observância desta Instrução Normativa.

Da Declaração das Sucessoras em Virtude de Incorporação e Fusão.

2. O resultado das sociedades incorporadas ou fusionadas, referente ao período-base encerrado anteriormente à data da assembléia que aprovar a incorporação ou fusão, se for sociedade por ações ou à data da formalização dos atos respectivos nos demais casos, será incluído na primeira declaração de rendimentos da sucessora, no exercício subsequente ao ano em que ocorrer a incorporação ou fusão.

2.1 A sucessora preencherá sua própria declaração, consolidando na página de rosto os dados numéricos relativos ao imposto devido, deduções, isenções, reduções, compensações, aplicações em incentivos fiscais e demonstrativo das quotas do imposto líquido a pagar.

2.1.1 A declaração da sucessora será apresentada acompanhada da declaração de rendimentos da sucedida, bem como recibos de recolhimento de antecipações, etiqueta do contabilista, recibo notificação e demais documentos exigidos para efeito de entrega.

2.1.2 No caso de não estar sujeita a apresentar declaração, por não ter decorrido ainda seu primeiro exercício social, a sucessora apresentará apenas a declaração da sucedida, em nome dela sucessora, seguida da indicação da sociedade suce-

didada, juntamente com os documentos mencionados no subitem anterior.

2.2 Para determinação do imposto de renda devido e do adicional de 5% (cinco por cento) de que trata o § 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, tomar-se-ão por base, respectivamente a alíquota aplicável em relação à sucedida e à sucessora, individualmente, e o valor do lucro real de cada pessoa jurídica.

2.3 O resultado da sucedida, relativo a período compreendido entre o término do seu último exercício social e a data mencionada no item 2, será apurado englobadamente com o da sucessora, devendo ser computado na declaração desta última, referente ao período-base em que ocorreu a incorporação ou fusão.

Da Declaração das Sucessoras em Virtude de Cisão

3. A empresa que resultar de cisão ou que absorver patrimônio de sociedade cindida deverá apresentar, em relação ao período-base completado antes da cisão, no exercício financeiro correspondente ao período-base da sociedade cindida e na forma dos subitens 2.1 e 2.2, declaração de rendimentos em que indique como imposto a pagar parte proporcional ao patrimônio absorvido.

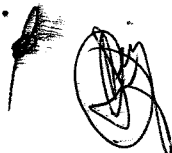
3.1 A declaração de rendimentos correspondente ao resultado da sociedade cindida será apresentada em formulário plenamente preenchido, em nome da sucessora, seguido da indicação da sociedade sucedida e do percentual da absorção.

3.2 Em relação ao período compreendido entre o encerramento do exercício social anterior e a data da cisão, será observado o contido no subitem 2.3.

Da Declaração das Sociedades Cindidas

4. A sociedade remanescente, no caso de cisão, em relação ao período-base completado antes da cisão, ainda não submetido a tributação, apresentará declaração de rendimentos que indique como imposto a pagar parte proporcional ao patrimônio que nela tiver permanecido.

4.1 A declaração de rendimentos será apresentada em formulário plenamente preenchido, com indicação do percentual do patrimônio que houver permanecido.



Acórdão nº 101-83.913

4.2 O resultado referente ao período compreendido entre o encerramento do exercício social anterior e a data da cisão, será apurado segundo as normas relativas à apuração anual, ao final do seu período-base, sujeito a declaração no exercício financeiro respectivo.

#### Da Compensação de Prejuízos

5. Não serão compensáveis, a qualquer tempo, o prejuízo e o lucro real das sucessoras e das sucedidas, reciprocamente."

Por sua vez, com o advento da Lei nº 7.450, de 1985, a matéria em referência passou a ter o tratamento preconizado por seu artigo 33, o qual tem esta redação:

"Art. 33 - A pessoa jurídica incorporada, fusão ou cindida deve levantar balanço e demonstração de resultados e determinar o lucro real na data da ocorrência de qualquer um desses eventos, observado o seguinte:

I - o lucro real apurado será convertido em número de ORTN pelo valor desta no mês da incorporação, fusão ou cisão;

II - a declaração de rendimentos deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente à ocorrência do evento;

III - o imposto será pago em até 6 (seis) quotas mensais, iguais e consecutivas, a partir do mês previsto para entrega da declaração, observando o disposto no parágrafo único do artigo 23, desta Lei."

Deve ser ressaltado que o mencionado artigo 23 mandava expressar tanto a base de cálculo como o valor do próprio tributo em número de Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN.

Procurando regulamentar a matéria, foi editada a Instrução Normativa do S.R.F. nº 77, de 1986, cujo item 5, está assim redigido:



Acórdão nº 101-83.913

"Incorporação, Fusão e Cisão

5. Nos casos de incorporação, fusão e cisão de que trata o artigo 33 da Lei nº 7.450/80 deverão ser observadas as normas seguintes:

5.1 - A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá oferecer à tributação o lucro real relativo aos resultados das operações realizadas a partir do dia seguinte ao do encerramento do último período-base até a data da ocorrência de qualquer dos eventos referidos. Ainda que a cisão tenha sido parcial, o lucro real apurado será integralmente tributado;

5.2 - A pessoa jurídica sucessora não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida relativos a períodos-base anteriores, nem o apurado na demonstração do lucro real correspondente ao evento, nos casos de incorporação, fusão ou cisão;

5.3 - Na hipótese de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela do patrimônio líquido que com ela permanecer;

5.4 - Considera-se ocorrido o evento na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão;

5.5 - O lucro real será determinado com base em balanço levantado, no máximo, até 30 (trinta) dias antes da data da deliberação. O balanço que servir de base à apuração do lucro real será transcrito no Livro Diário da pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida;

5.6 - A declaração de rendimentos deverá ser entregue ao órgão da Secretaria da Receita Federal da jurisdição da pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento;

5.6.1 - A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá antecipar a entrega da declaração de rendimentos relativa ao período-base encerrado em data anterior à do evento, coincidindo a sua entrega com a da declaração correspondente à incorporação, fusão ou cisão, sem prejuízo dos prazos para pagamento das quotas do imposto;

5.7 - As reservas de reavaliação transferidas terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida;

5.8 - Considerar-se-á realizado integralmente o lucro inflacionário acumulado da sucedida. Na cisão parcial, a realização será proporcional à

Acórdão nº 101-83.913

parcela do ativo permanente vertida. No caso de cisão parcial da empresa imobiliária, também será considerado, para efeito de realização do lucro inflacionário, o estoque de imóveis vertido;

5.9 - Ao aumento do capital da sucessora com incorporação de lucros e reservas da sucedida, aplicam-se às normas dos artigos 376 e 377 do RIR/80. Assim, se a sucedida ou a sucessora houver reduzido capital com restituição a seus sócios ou acionistas nos cinco anos anteriores à data da de liberação, a sucessora deverá determinar, com observância do disposto na Instrução Normativa SRF nº 8 de 19.02.79, a parcela de lucros considerada distribuída, e aplicar sobre a mesma as normas da legislação tributária acerca da distribuição de lucros, informando o fato aos beneficiários da distribuição. Idêntico procedimento deverá ser adotado caso a sucessora venha a reduzir seu capital com restituição aos sócios ou acionistas nos cinco anos subseqüentes à data da deliberação;

5.10 - Nos casos de aumentos de capital com incorporação de lucros e reservas efetuados pela sucedida, o prazo de cinco anos a que se refere o artigo 377 do RIR/80 continua a ser contado, na sucessora, sem interrupção."

Resta evidenciado, portanto, que a matéria passou a ter tratamento diferenciado com o advento da Lei número 7.450, de 23 de dezembro de 1985, ocorrendo, no mínimo, majoração do tributo anteriormente cobrado. Tanto é verdade que a aplicação a um mesmo fato, de regras jurídicas, interpretações e orientações divulgadas antes e após a edição da Lei nº 7.450, de 1985, resultou diferença de Imposto de Renda cuja cobrança está sendo contestada pela recorrente.

Com razão a recorrente quando afirma:

"Ora o referido art. 33 criou um novo fato gerador, na data da incorporação, até então inexistente, e instituiu a respectiva base de cálculo. Ademais, pela nova incidência que criou, produziu majoração do imposto na medida em que vedou a compensação de resultados positivos e negativos das pessoas jurídicas envolvidas na incorporação, ocorridos no período-base em curso."

Entendo que a regra jurídica inserta no artigo 33



Acórdão nº 101-83.913

da Lei nº 7.450, de 1985, tem aplicação a fatos ocorridos a partir do primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 1986, em obediência ao princípio da anterioridade, consagrado no artigo 153, parágrafo 29 da C.F. vigente à época, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977.

Ainda que se entenda não ser aplicável à espécie o princípio da anterioridade, deve ser ressaltado que a própria Lei nº 7.450, em seu artigo 30, determinou que:

"As pessoas jurídicas, relativamente ao período-base encerrado em 1985, observarão, no exercício financeiro de 1986, as normas do Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, e da Lei nº 7.329, de 27 de junho de 1985, inclusive no que concerne à entrega da declaração de rendimentos e ao pagamento do imposto, como antecipação, duodécimo ou quota."

Mencionados diplomas legais tratavam, dentre outros assuntos, de: conversão da base de cálculo em número de ORTN, tomando por base o valor desta no último mês do período-base terminado no ano-calendário de 1985, ou no mês subsequente àquele em que ocorrer a liquidação da pessoa jurídica; cálculo do valor do imposto pela multiplicação da base de cálculo pela alíquota aplicável no início do exercício financeiro; pagamento do imposto devido em parcelas mensais, sob a forma de antecipações, duodécimos ou quotas, expressas em ORTN; determinação da base de cálculo do imposto no caso de o período-base ser superior a 12 meses, em decorrência de alteração da data do término do exercício social ou da data de apuração do resultado; retenção do imposto na fonte; reduções relativas a incentivos fiscais; retificação de declarações etc.

Além de permitir que as pessoas jurídicas, relativamente ao período-base encerrado em 31 de dezembro de 1985, observassem as disposições legais contidas no Decreto-lei nº 1.967/82 e Lei nº 7.329/85, a Lei nº 7.450, por seus artigos 31 e 32, fixou critérios visando, fundamentalmente, a adaptação das pessoas jurídicas cujo período-base tivesse iniciado em 1985, com

Acórdão nº 101-83.913

previsão de encerramento em 1986, ao regime tributário instituído pelo artigo 17, ou seja, apuração do lucro tributável semestralmente, nos meses de junho e dezembro de cada ano.

Vale dizer, a recorrente podia não só apresentar a declaração de rendimentos do exercício de 1986, período-base de 1985, como também recolher o tributo devido com observância da legislação vigente até a publicação da Lei nº 7.450/85.

Por fim, tendo as autoridades lançadoras considerado que o período-base da recorrente, como ocorreu no caso da compensação do prejuízo fiscal, teria encerrado em 30.11.85, não pode ser olvidado o comando ditado pelo artigo 144 do C.T.N. qual seja:

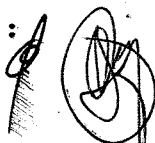
"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Qualquer que seja o enfoque dado à matéria sob exame, chega-se à mesma conclusão: não pode subsistir o lançamento tributário relativamente à pretensa consolidação dos resultados do período-base fiscalizado.

A decisão recorrida, no particular, merece reforma.

## II - LUCRO INFLACIONÁRIO

A solução do litígio instaurado, no que pertine à matéria relacionada com a realização do lucro inflacionário diferido, está diretamente vinculada ao resultado que tenha sido dado à matéria anteriormente analisada. Com efeito, a partir da vigência do artigo 33 da Lei nº 7.450, de 1985, ocorreram alterações substanciais na realização do lucro inflacionário nos casos de fusão, cisão e incorporação de empresas, segundo entendimento firmado pela autoridade julgadora singular, com respaldo na contestação fiscal de fls. 88, "verbis":



Acórdão nº 101-83.913

"Nos casos de incorporação, fusão e cisão de que trata o art. 33 da Lei nº 7.450/85, a legislação considera realizado integralmente o lucro inflacionário acumulado da sucedida (IN 77/86, subitem 5.8).

Quando ocorreu a incorporação em 26.12.85, já se encontravam em vigor desde 24.12.85 o art. 33 da Lei 7.450/85, o art. 95 da mesma Lei que autorizou o Ministro da Fazenda a expedir instruções para a sua execução e a Portaria MF 371/85, que delegou essa competência ao Secretário da Receita Federal.

Por outro lado, a Receita Federal veiculou esclarecimentos através da imprensa e o próprio manual de orientação para preenchimento da declaração do imposto de renda pessoa jurídica, às fls. 12, esclarecia que as regras a serem observadas nos casos de incorporação, fusão e cisão eram aquelas da IN SRF 007/81 e PN CST 10/81, mas para os eventos ocorridos anteriormente à vigência da Lei 7.450/85. O que permite concluir que, na vigência da Lei 7.450/85, os preceitos a serem observados são os dessa Lei."

A Administração Tributária, através de inúmeras manifestações, consagrou entendimento no sentido de que a pessoa jurídica incorporadora e a que resultasse de fusão ou cisão, deveria manter em seus registros o controle dos valores cuja apropriação tivesse sido diferida, vindo a influenciar futuramente a determinação do lucro real. Tal entendimento encontra-se expressamente manifestado através da Instrução Normativa SRF nº 7, de 1981, item 6, que cuida dos "Valores com Apropriação Diferida":

"6. A pessoa jurídica resultante de fusão ou cisão, a que incorporar outra e a que incorporar parcela de sociedade cindida, deverá manter registros de controle dos valores cuja apropriação tiver sido diferida e que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro, observadas as normas da IN-SRF nº 28, de 13 de junho de 1978, e desta Instrução Normativa.

6.1 Os valores de que trata este item serão registrados na pessoa jurídica sucessora proporcionalmente à absorção do empreendimento, bens, direitos, encargos ou obrigações de que se originarem ou a que estiverem vinculados, ou segundo a divisão do patrimônio prevista no ato de cisão, se não houver essa vinculação."

Acórdão nº 101-83.913

No mesmo sentido temos o Parecer CST/SIPR nº ....  
20.26, de 29.07.82, cuja ementa tem esta redação:

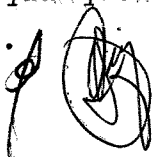
"Aplicar-se-á a mesma alíquota a que estaria sujeito o resultado da sociedade cindida, caso não houvesse a cisão, ao resultado e ao lucro inflacionário, proporcionalmente ao patrimônio absorvido, que devam ser oferecidos à tributação pela sociedade que resultar da cisão."

Fundamentando a negativa ao provimento do recurso interposto no procedimento de consulta, restou transcrita parte da conclusão constante da solução dada pela autoridade julgadora monocrática, a qual foi considerada "... em perfeita harmonia com a legislação em vigor, bem como com as orientações emanadas desta Coordenação...", conforme abaixo se reproduz:

"4.1. O resultado da sociedade cindida que, proporcionalmente ao patrimônio absorvido, deverá ser oferecido à tributação pela sociedade que resultou da cisão, o que será à alíquota normal, tendo em vista que tal resultado é derivado da exploração da atividade agroindustrial, não beneficia da tributação à alíquota especial.

4.2. A parcela do lucro inflacionário que será transferida à sociedade que resultou da cisão, será oferecido à tributação, quando realizado tal lucro, também à alíquota normal, por ser, da mesma forma, oriundo da exploração da atividade agroindustrial."

Sem adentrar no mérito da discussão sobre a legalidade do contido no item 5.8 da Instrução Normativa SRF nº 77, de 1986, que estabeleceu regras sobre a realização do lucro inflacionário nos casos de cisão, fusão ou de incorporação, a verdade é que tal obrigatoriedade somente veio a ser introduzida após o encerramento do período-base a que se refere o lançamento sob exame. Como o fundamento legal utilizado para a fixação de tais regras é o comando inserto no artigo 33 da Lei nº 7.450/85, devem elas incidir sobre fatos ocorridos após a data em que referido artigo seja aplicável, não cabendo, no caso, falar-se em aplicação retroativa da lei, pois inócorre qualquer das hipóteses previstas pelos artigos 105 e 106 do C.T.N.



e

Acórdão nº 101-83.913

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

### III - CORREÇÃO MONETÁRIA DO PREJUÍZO CONTÁBIL

Entendeu a Fiscalização que em consequência da cisão e da incorporação, o exercício social da recorrente passou a ser de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. Dessa forma, o primeiro exercício social teve início em 01.12.85 e término em 31.12.85. Ocorre que, segundo ainda o entendimento do Fisco, antes de definida a data de 31 de dezembro como a do encerramento do período-base, outra Assembléia Geral, realizada em 31.10.85, havia alterado a data do encerramento do exercício social de 31 de maio para 31 de outubro, surgindo daí o prejuízo contábil apurado em 31.10.85, o que explica mas não justifica a exclusão da correção monetária do mencionado prejuízo, pois não restou comprovado que a contra-partida dessa correção tenha integrado o lucro líquido apurado para o período 01 a 31 de dezembro de 1985, muito menos o prejuízo líquido do exercício, considerado o período de 01.6 a 31.12.85.

Ainda na fase impugnatória a contribuinte, dentro da linha de argumentos expendidos a propósito do direito de apresentar a declaração de rendimentos com base na legislação vigente antes do advento da Lei nº 7.450, de 1985, sustentou tratar-se de balanço intermediário e não balanço de encerramento, o que tornaria facultativa a correção monetária de suas contas. Sendo assim, ao caso em debate seria aplicável o entendimento firmado através do Parecer Normativo CST nº 10, de 1981, o qual orienta em seu item 3.4, "verbis":

"3.4 - Ora, qualquer apuração contábil que porventura se faça para os efeitos da absorção, ainda que com características de balanço anual, não poderá ter os efeitos deste, uma vez que não corresponde a procedimento do qual diretamente deriva o lucro real, salvo, é óbvio, se efetuada exatamente ao final do exercício social da sucedida. Caracterizando-se como mero balancete ou balanço intermediário, suas consequências tributárias são aquelas já suficientemente analisadas no Parecer Normativo CST nº 95/78 (DO de 08.11.78)."

Acórdão nº 101-83.913

De plano deve ser ressaltado que a Fiscalização , ao indicar os períodos-base das pessoas jurídicas incorporada e incorporadora, para efeito de apresentação das declarações de rendimentos, considerou que Cia. Agrícola de Santa Bárbara ( cindida e incorporadora) deveria ter observado:

- a) período-base de 01.06.84 a 31.05.85;
- b) período-base de 01.06.85 e 31.11.85.

Dessa forma, se para efeito de apuração dos resultados foi desconsiderado período de 01.06.85 a 31.10.85, a conclusão que emerge não pode ser outra senão a de que o balanço levantado naquela data, para efeitos fiscais, foi considerado mero balancete ou balanço intermediário, como afirmado pela recorrente.

A autoridade julgadora singular, ratificando os termos da contestação fiscal, manteve a exigência ao fundamento de que:

"A não apresentação dos mapas de correção monetária solicitados à requerente no decorrer da fiscalização leva à conclusão de que efetivamente a empresa não incluiu, na composição do lucro líquido do período, a contra-partida da correção monetária do prejuízo contábil apurado no balanço intermediário de 31.10.85, correção monetária esta que nessas condições foi indevidamente excluída do lucro líquido quando da determinação do lucro real do exercício."

Resta evidenciado que incorre divergência quanto ao fato de tratar-se de balanço intermediário e de que a exclusão poderia ter sido feita. O fundamento da exigência centra-se, portanto, na falta de comprovação de que a contrapartida da correção monetária do prejuízo contábil entrou na composição do lucro líquido do exercício. A propósito da comprovação, reproduzindo os argumentos expendidos na fase inicial, a recorrente sustenta:

"A fim de comprovar que a correção em questão integrou o lucro líquido em 31.12.1985, a recorrente juntou à impugnação um mapa da conta de lucros ou prejuízos acumulados no Razão Auxiliar em ORTN, onde se verifica a diminuição da conta

pelo prejuízo de 31.10.1985 (doc. 2 anexo à impugnação).

Outrossim, verifica-se por esse mapa que em 30.11.1985 a maior parte do saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados foi transferida para outras contas de reservas, o que se comprova pelos mapas relativos a essas reservas, onde se nota a diminuição dos saldos das mesmas por valor total idêntico ao acrescido à conta de lucros ou prejuízos acumulados (docs. 4 a 7 anexos impugnação).

Em anexo à impugnação consta também a demonstração de mutações no patrimônio líquido, em 30.11.1985, onde se confirma as transferências entre referidas contas (doc. 8 da impugnação).

Vê-se, pois, que o prejuízo contábil de 31.10.1985 efetivamente desfalcou o patrimônio líquido no curso do próprio período-base, acarretando menor correção monetária do mesmo, a qual não poderia ser considerada para efeitos do lucro real. Daí a exclusão legitimamente processada pela recorrente."

Com a juntada dos documentos que acompanham a peça recursal, fica evidenciado que efetivamente a correção monetária do prejuízo contábil apurado em 31.10.85 fez parte integrante na composição do lucro líquido apurado em 31 de dezembro de 1985, o que dá respaldo à exclusão, quando do ajuste do lucro líquido do exercício, conforme demonstração constante às fls. 17 do LALUR (doc. fls. 45), do valor da correção monetária do prejuízo contábil no período de 01.11 a 31.12.85.

No particular, como visto, a decisão recorrida não merece subsistir.

#### IV - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL

A recorrente, em consequência da cisão, coube prejuízo fiscal no valor de Cr\$ 27.862.311.810, correspondente a 39,1957% do prejuízo apurado no período de 01.06.85 a 30.11.1985, prejuízo este resultante do exercício da atividade rural. Por se tratar de atividade cujos lucros são tributados à alíquota favorecida de 6%, entendeu a Fiscalização que referido prejuízo não



Acórdão nº 101-83.913

poderia ser compensado com lucros auferidos no período-base seguinte, quando tributados à alíquota normal de 35%.

O artigo 8º do Decreto-lei nº 2.429, de 14.4.88, estabeleceu que:

"A pessoa jurídica que exerça atividades sujeitas a tributação por alíquotas diferenciadas somente poderá compensar os prejuízos de correntes do exercício da atividade tributada por alíquota reduzida, com lucros da mesma atividade."

Com razão a recorrente quando sustenta ter surgido a proibição da compensação de prejuízos obtidos no exercício de atividade com tributação favorecida somente com o advento do citado diploma legal. Decisões deste Colegiado confirmam tal entendimento, conforme se constata pela leitura dos Acórdãos cujas ementas estão transcritas na peça recursória.

Uma vez admitido que em razão da cisão e da incorporação, o período-base da recorrente passou a ser de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, e sendo certo que o prejuízo apurado se refere ao próprio período-base alterado em consequência dos eventos mencionados, o caso concreto não se enquadra na hipótese legal descrita pelo artigo do Decreto-lei nº 2.429, de 1988, ou seja, não se trata da compensação de prejuízos apurado em períodos-base anteriores, mas resultados do mesmo período de apuração.

Dessa forma, deve ser reconhecido o direito de a recorrente compensar o prejuízo obtido na atividade rural com lucros oriundos de outras atividades, não só por inexistir à época dos fatos qualquer vedação legal, como também por se tratar de resultados correspondentes a um mesmo período-base.

Apenas como reforço da tese vale citar que o MAJUR editado para orientação no preenchimento da declaração de rendimentos do exercício de 1992, em sua página 30, indica claramente que o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no pe-

Acórdão nº 101-83.913

ríodo-base poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades, após a compensação de prejuízos fiscais relativos a atividades sujeitas à tributação normal.

Por todo o exposto, entendo que a decisão recorrida não pode prosperar, devendo ser integralmente reformada.

Dou provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Brasília-DF, em 25 de agosto de 1992

SEBASTIÃO ROdrigues CABRAL - RELATOR

