

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10830/005.518/89-06

SESSÃO DE 09 DE AGOSTO DE 1993

ACÓRDÃO Nº 103-13.999

RECURSO 101618 - IRPJ - EX: 1986

RECORRENTE - SPUMA - PAC INDUSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS E
ARTEFATOS PLASTICOS LTDA.

RECORRIDA - DRF EM CAMPINAS - SP

M.J.S.

Observada a legislação relativa à correção monetária do balanço, vigente em 1984 e 1985, o lucro apurado em balanço intermediário ou em balanço anual não pode ser corrigido monetariamente dentro do próprio exercício em que foi produzido.

Na apuração do ganho ou perda de capital, na alienação de investimento em coligadas ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido, a pessoa jurídica alienante considerará, como custo do investimento, a soma algébrica do valor de patrimônio líquido do investimento acrescido do ágio pago na sua aquisição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SPUMA - PAC INDUSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS E ARTEFATOS PLASTICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Victor Luís de Salles Freire e Sonia Nacionovic que davam provimento parcial ao recurso para excluir a tributação sobre a parcela de correção monetária de lucros apurados em balanço intermediário equivalente a 59,38% do item I do auto de infração.



ACORDAO Nº 103-13.999

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 1993.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER - PRESIDENTE


JOSE ROBERTO MOREIRA DE MELO - RELATOR

VISTO EM


RODRIGO PEREIRA DE MELLO

- PROCURADOR DA

SESSAO DE: 24 FEV 1994

FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS EMANUEL DOS SANTOS PAIVA, JOAO APRIGIO BIZERRA(SUPLENTE CONVOCADO). Houve sustentação oral em nome do contribuinte, proferida pelo Dr. Luiz Carlos Andrezani, inscrição nr. 81.071 - OAB-SP.



RECURSO Nº 101618

ACÓRDÃO Nº: 103-13.999

RECORRENTE: SPUMA - PAC INDUSTRIA E COMÉRCIO DE EMBALAGENS E ARTEFATOS PLÁSTICOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

SPUMA PAC Indústria e Comércio de Embalagens e Artefatos Plásticos Ltda., inscrita no CGC sob o nr. 33.468.679/0001-05, estabelecida em Jundiaí - SP, não se conformando com a decisão de primeira instância, recorre a este Conselho, para efeitos do art.33 do Decreto nr. 70.235/72.

Em decorrência da Ação Fiscal iniciada em 12-05-89, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 191 e Anexo de fls. 185, imputando a contribuinte os fatos e as infrações a seguir descritas de forma resumida:

1- Exercício de 1986, Período-base de 01-01-84 a 31-12-85:

GLOSA DA CORREÇÃO MONETARIA DO BALANÇO, aplicada sobre o lucro apurado pela Spuma Pac Cia. Brasileira de Embalagens Plásticas, em balanço de 30-11-84 e incorporado ao Capital de sua sucessora Venture S.A., tendo em vista que a legislação de regência veda a correção de lucro apurado em balanço intermediário, dentro do próprio período-base em que for produzido. Valor glosado Cr\$ 6.248.880.957,62. ENQUADRAMENTO LEGAL: arts. 175, 176, 185 da Lei nr. 6.404/76, arts. 155, 156, 172, parágrafo único, 347, I, e 387, I, todos do RIR/80 e arts. 7o., parágrafo 4o., e 67 do Decreto-lei nr. 1.598/77.



ACORDAO Nº: 103-13.999

FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL da parcela da reserva de reavaliação utilizada na amortização do ágio indevidamente embutido no valor das ações da Spuma Pac conferidas pela DOW Química para integralização do capital da sua controlada - Venture S.A., por sua vez, incorporadora da Spuma Pac, de onde provém a reserva de reavaliação, em virtude da impossibilidade jurídica da transferência desse ágio no ato de conferência dessas ações, tendo em vista que conferência representa uma nova alienação, dissociada da aquisição original dessas mesmas ações pela DOW Química, quando, então, estavam presentes os motivos justificadores do ágio. Valor Tributado Cr\$ 5.726.098.700,00. ENQUADRAMENTO LEGAL: arts. 155, 156, 157, parágrafo primeiro, 172, 326, caput e 387, II, todos do RIR/80.

As fls. 02/41, 48/190, constam documentos que respaldam a autuação e às fls. 42/47, Termo de Conclusão de Ação Fiscal.

Em 27-11-92, a contribuinte, por intermédio de seu advogado, doc. de fls. 214, apresenta sua defesa de fls. 194/213, onde solicita o cancelamento do Auto de Infração apresentando as razões a seguir discriminadas:

Quanto ao item 1 explica todas as operações efetuadas e afirma que há nítida discrepância entre a conclusão do Sr. Agente e a vontade da lei, tendo em vista que a autuação não reconhece a participação da própria incorporadora no capital da incorporada. Assim, inobstante o fato de a incorporadora deter 59,38% do capital da incorporada, o valor do lucro capitalizado é atribuído integralmente à terceiros. Mesmo que fosse procedente essa exigência, ela nunca poderia ser efetuada pela grandeza estampada no auto, já que a quota parte (59,38%) do "Lucro do



ACÓRDÃO Nº: 103-13.999

período pertencente à incorporadora foi utilizada para substituir as suas Ações no capital da incorporada. Cita o PN CST nr. 426/71, Lei 6.404/76.

Ataca ao mérito integralmente e junta documentos de fls. 214/222.

Informação fiscal de fls. 224/233, é pela manutenção integral da exigência.

As fls. 234/235, foi anexada renúncia de mandato.

A autoridade de primeira instância julga procedente a ação fiscal, em decisão de fls. 237/242, que apresenta a seguinte conclusão:

CONSIDERANDO que os lucros apurados em balanços intermediários, não podem gerar despesas de correção monetária de balanço dentro do próprio período em que teve surgimento, consoante entendimento do PC-CST nr. 10/81;

CONSIDERANDO que ao tributar os resultados em conjunto, incorporada e incorporadora, no período base encerrado em 31-12-85, fez com que o balanço encerrado em 30-11-84 se configurasse como intermediário;

CONSIDERANDO que a reavaliação provoca acréscimo no patrimônio da empresa, fazendo surgir uma reserva, cuja utilização na amortização de pretensão ágio implica na sua adição para apuração do lucro real, nos termos do art. 326 do RIR/80;

CONSIDERANDO que o ágio verificado na aquisição de investimentos, como mais valia em relação ao patrimônio da

ACÓRDÃO Nº: 103-13.999

investida, é insuscetível de transferência a terceiro, em operação de conferência de direitos para integralização de capital;

Cientificada da decisão em 28-08-91, conforme termo constante das fls. 242, verso, por intermédio de seu procurador mantido, conforme doc. anexado às fls. 234/235, a contribuinte interpôs, em tempo hábil, recurso a este Conselho, fls. 249/265.

Na sua peça recursal, após a análise dos fatos ocorridos até o momento, fls. 249/256, apresenta os argumentos sumariados a seguir:

De qualquer ângulo que se analise a questão, é impossível prosperar o raciocínio, quanto à parte do lucro da incorporada proporcional à participação da incorporadora no seu capital social. Entendimento em contrário equivale a considerar expletivas as disposições constantes dos artigos 325 do RIR/80, que contém normas específicas para apuração de ganhos e perdas de capital em operações dessa natureza.

Da mesma forma o lançamento é insubsistente em relação à "parte" do lucro que toca ao outro sócio da incorporadora. Essa improcedência ocorre em dois aspectos:

- o primeiro, que a conclusão do fiscal confronta com a orientação das autoridades fiscais PN CST nr. 462/71 que, no mesmo sentido que a legislação comercial, veda a transposição de saldos de contas de patrimônio líquido da incorporadora para a incorporada.



ACORDAO Nº: 103-13.999

Na incorporação o que ocorre é a transferência dos bens, direitos e obrigações da INCORPORADORA para a INCORPORADA. O diferencial entre os direitos e as obrigações é que é integrado na incorporadora sem a identidade de contas do "patrimônio líquido". Também o lucro da incorporada é insuscetível de ser transferido, como tal, para a incorporadora. Em rigor o que o Agente Fiscal chama de "lucro" é o diferencial positivo dos acréscimos verificados nas contas Ativas e Passivas da sociedade incorporada que, pela incorporação foram transferidas para a incorporadora. O que o Auditor tenta reclamar, é a correção monetária do Imposto de Renda incidente sobre o lucro da incorporada, calculada entre a data base da incorporação e o encerramento do período-base da Incorporadora. O que na época não era exigida, a solução para esta questão foi dada a partir de 1986, pela Lei 7.450/85.

- o segundo, artigo 109 e 110 do Código Tributário Nacional, é aplicável ao caso presente. O conceito da incorporação definido pela legislação comercial, deve ser utilizado integralmente para interpretação de toda a legislação tributária que cuida dessa matéria, diante da ausência de uma definição própria desse instituto pelo legislador tributário. À luz do disposto no art. 227 da Lei nr. 6.404/76 que, ressoando no mesmo sentido do citado parecer normativo, não há autorização para a transferência de valores de patrimônio líquido da incorporada para Incorporadora. Destarte, quer à luz dos atos normativos, quer em razão de dispositivos legais: não é possível, juridicamente, prosperar a transferência pretendida e, muito menos, as conseqüências a ela atribuídas.



ACORDAO Nº: 103-13.999

2 RESERVA DE REAVALIAÇÃO - COMPENSAÇÃO COM VALOR DE AGIO APURADO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. Transcreve parte da decisão de primeira instância e afirma, primeiramente que a autoridade "a quo" não percebeu que os documentos utilizados militam a favor dos interesses da Recorrente e não do fisco, já que confirmam eles a inexistência de prejuízos ao Erário por conta da operação.

Quando se nega à Recorrente - sem razão jurídica já que nenhuma exceção acha-se contemplada na lei - a impossibilidade de promover o desdobramento do valor do investimento adquirido (e desta forma apurar o valor do ágio) sob o argumento de que o valor do investimento seria maior do que aquele que lhe foi atribuído pelo subscritor na hipótese de ser considerada reavaliação: está-se reconhecendo, em última análise, que o subscritor deveria ter registrado uma perda de capital dedutível para fins de apuração do lucro real.

O agente fiscalizador quer fazer crer que, na data da aquisição das ações da SPUMA PAC pela VENTURE S.A. já existia um balanço ou balancete levantado pela SPUMA PAC em data mais recente do que 16-11-1984. A questão é que esse balanço não existe. Por questão de economia procedimental a VENTURE S.A. utilizou-se do mesmo balanço de 16-11-84 para promover o desdobro do custo de aquisição do investimento, isto porque: a) a lei obriga que seja feito o desdobramento e b) a lei faculta a utilização de balanço elaborado em até dois meses antes da data de aquisição. Para que prospere essa alegação é necessário que o fisco prove que à época em que foi promovida a aquisição a SPUMA PAC já havia elaborado um balanço mais recente. A ausência dessa prova, aliada à impossibilidade jurídica de se exigir PROVA



ACÓRDÃO Nº: 103-13.999

NEGATIVA, coloca essa conclusão na condição de mera "presunção do homem", que nenhum valor possui no direito tributário.

Não merece guarida, igualmente, o argumento do Agente Fiscal no sentido de que a faculdade prevista no art. 260 do RIR/80, falece diante da existência de um balanço mais recente da controlada ou coligada. A faculdade é ampla e irrestrita. O legislador, ao estabelecer a possibilidade de um balanço da controlada contemporânea ou não ao da controladora, não perquiriu sobre a existência de balanços mais recentes. A conjunção alternativa "ou" empregada na redação do dispositivo em questão, onde é facultada ao contribuinte a utilização de qualquer balanço no período indicado, autoriza essa conclusão. Ao admitir o sobredito espaço de 60 dias, o legislador acabou por atribuir aos balanços levantados nesse período, idênticas importâncias para fins fiscais.

Diante disso, não podem pairar dúvidas quanto a regularidade e existência do ágio apurado na aquisição do investimento e a sua competente compensação com a reavaliação espontânea dos ativos na forma admitida e prevista na lei.

Finaliza protestando pela produção de provas e sustentação oral de seu direito, e requerendo a reforma da decisão da autoridade monocrática.

É O RELATÓRIO



ACORDAO NR. 103-13.999

VOTO

Conselheiro JOSE ROBERTO MOREIRA DE MELO - RELATOR

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

As informações prestadas pela Fiscalização em fis. 42 demonstram uma sequência de incorporações entre empresas com a finalidade nítida de se obter uma economia fiscal. Empresas com prejuízo incorporaram empresas que apresentam lucros, nos anos de 1984 e 1985, compensando os resultados positivos e negativos entre si e postergando o pagamento do imposto devido. Estamos diante de uma elisão fiscal, a meu ver, e os procedimentos, todos eles anteriores à vigência da Lei nr. 7.450/85 são absolutamente lícitos conforme bem o demonstrara o saudoso Professor e Jurista Nilton Latorraca em sua preciosa obra Direito Tributário, publicado pela Editora Atlas. Os negócios ali relatados pela fiscalização são do tipo indiretos ao que parece, e contra a sua licitude não se insurge a fiscalização. Qual seria, porém, a fundamentação da autuação fiscal? Vejamos.

A autuação consta de dois tópicos. No primeiro deles, diz a fiscalização que a empresa VENTURE incorporou a empresa SPUMA PAC, em 30-11-84, transferindo para o patrimônio líquido da incorporadora os lucros apurados pela incorporada na data da incorporação.

Posteriormente, a incorporadora realizou um aumento de capital com os lucros da incorporada e corrigiu todo o seu patrimônio líquido naquele exercício. Dessa correção monetária decorreu o fato de que o lucro apurado em balanço



ACÓRDÃO NR. 103-13.999

intermediário pela incorporada foi também corrigido integralmente, o que era vedado pela legislação do imposto de renda vigente

A propósito considero improcedente as alegações da defesa contidas no recurso e absolutamente consistente o lançamento pelos motivos seguintes:

1) O art. 149 do RIR/80 dizia que nos casos de incorporação, o imposto continuará a ser pago como se não houvesse a alteração nas firmas ou sociedades. Isto equivale a dizer que o resultado da incorporada relativo ao período-base da incorporação seria apurado englobadamente com o da incorporadora, obviamente, ao final do período-base (e não na data do fechamento do balanço, utilizado apenas para que fosse feita a incorporação - IN SRF nr. 07 de 27-01-81).

2) Os lançamentos constantes em fls. 95/101 e 170/171 demonstram com meridiana clareza que os lucros da incorporada foram levados ao patrimônio líquido da incorporadora e foram posteriormente corrigidos monetariamente, já como capital social da incorporadora.

Consta, ainda, em fls. 112 o lançamento dos lucros da incorporada apurados no balanço de 30-11-84 no valor de Cr\$ 2.489.742.021,82 a título de "transferência pela incorporação da SPUMA pela VENTURA", conforme observara a fiscalização em fls.

43.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 10830/005.518/89-06

ACORDAO NR. 103-13.999

3) O demonstrativo de fls. 169 certifica que os lucros apurados pelas empresas SPUMA PAC CIA. BRASILEIRA, SPUMA PAC S.A (ex VENTURE) e SPUMA PAC S.A. (ex MMB) foram consolidadas no lucro final da Recorrente que as incorporou, num total de Cr\$ 52.871.490.987,00 (fls. 168), que após compensação dos prejuizos acumulados, somou a quantia de Cr\$ 26.394.656.416,00, lucro real da Recorrente no exercicio de 1986, periodo-base 1985. Resolve-se, a propósito, que a recorrente, da mesma forma como adotou o lucro apurado no final do exercicio social das empresas VENTURA e MMB, adotou o lucro apurado em balanco intermediário da antiga SPUMA PAC INDUSTRIA BRASILEIRA.

4) As conclusões do Parecer Normativo CST nr. 10, de 22-05-81, reproduzidos em fls. 228, não deixam dúvidas quanto à natureza do balanço levantado pela incorporada antes do término do periodo-base. Trata-se de balanço intermediário, cujas consequências tributárias são analisadas, por seu turno, no Parecer Normativo CST nr. 95/78. O último ato citado tem como ementa o seguinte: "O lucro apurado em balanço intermediário ou em balanço anual não pode ser corrigido monetariamente dentro do próprio exercicio em que foi produzido".

5) Resta provado nos autos que a própria autuada considerou os resultados trazidos pelas pessoas juridicas incorporadas como lucros apurados em balanços intermediários. Tanto o fez que compensou tais resultados positivos com os prejuizos da antiga MMB Embalagens, conforme demonstrado em fls. 169, já examinado.

A vista do exposto, voto no sentido da manutenção da exigência fiscal, neste aspecto, considerados insubsistentes os argumentos de defesa tecidos no recurso.

PROCESSO Nº: 10830/005.518/89-06

ACÓRDÃO NR. 103-13.999

No que diz respeito à tributação da reserva de reavaliação considerada pela fiscalização como realizada no exercício de 1986 período-base de 01-01-84 a 31-12-85, entendo, de forma idêntica ao exame da primeira infração, que improcedem as alegações de defesa contidas no recurso, devendo ser mantida a exigência fiscal, pelos motivos a seguir expostos:

1) Ao adquirir as ações da antiga SPUMA PAC, a DOW QUIMICA desdobrou o preço pago em dois valores a saber, (1) o valor patrimonial das ações e (2) o ágio pago pela aquisição. Em seguida, a DOW Química criou a pessoa jurídica VENTURE mediante a conferência dessas ações, transferindo-lhe o valor patrimonial e o ágio pagos pelas ações da SPUMA PAC. Quando a VENTURE incorporou a SPUMA, pretendeu amortizar o ágio com a reserva de reavaliação existente na SPUMA, que correspondia, aliás, à mesma nova avaliação dos bens que motivara o pagamento do ágio.

A Fiscalização insurgiu-se contra a transferência do ágio da DOW para VENTURE e, daí, para a SPUMA PAC, sob a alegação de que, ao se transferirem as ações para a VENTURE, não havia mais que falar-se em ágio. Ao contrário, para a DOW Química, o ágio nada mais era que o custo das ações, tomado para cálculo do ganho ou perda de capital na nova empresa. Como a participação da DOW no capital da VENTURE somou exatamente onze bilhões, ou seja, a soma do ágio mais o valor patrimonial das ações da SPUMA, desapareceu, para a DOW, o ágio, não podendo o mesmo ser transferido.



ACORDÃO NR. 103-13.999

A transgressão, no caso, se deu às mesmas lei comercial e indiretamente, à legislação do imposto de renda. Inexistindo o ágio na empresa VENTURE, não haveria como amortizar a reserva de reavaliação criada pela SPUMA PAC, subtraindo a parcela à tributação do imposto de renda. Ao contrário, tal reserva deveria permanecer intacta no ato da incorporação, para realização futura na nova empresa.

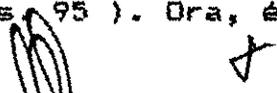
2) Descabe, ainda, a alegação contida no recurso, segundo a qual a VENTURE, para avaliar o seu investimento na SPUMA PAC, tomou o balancete levantado por esta última em 16-11-84, antes, portanto, da contabilização da reavaliação dos bens pela SPUMA, que ocorreu em 30-11-84.

A propósito, julgo absolutamente necessária e bastante a transcrição do relatório de fls. 231, onde o fiscal autuante fulmina de vez os argumentos da Recorrente:

"Justificando a sua tese alega que o disposto no art.260 do RIR/80, faculta à investidora o uso alternativo do balanço patrimonial ou balancete de verificação da controlada, levantado na mesma data do balanço do contribuinte, no caso a investidora, ou de demonstrativo levantado até dois meses, no máximo, antes da data da avaliação do seu investimento.

Interpretação curiosa. Deixa evidente o esforço em se extrair do dispositivo citado - mesmo que a fórceps - um entendimento favorável à ocasião.

Todavia, antes de analisar essa interessante exegese, volto a garimpar os documentos das referidas operações. Bem a propósito, às fls. 103/111, há o laudo dos peritos avaliando as ações da SPUMA, para fins de conferência em realização do capital subscrito para constituição da VENTURE. O patrimônio líquido nessa avaliação monta em Cr\$ 29.553.882.244,00, valor esse relativo ao balanço patrimonial da SPUMA PAC de 30-11-84 (doc. de fls. 95). Ora, é



PROCESSO Nº: 10830/005.518/89-06

ACÓRDÃO NR. 103-13.999

inconcebível que na criação da VENTURE tome-se o balanço da SPUMA de 30-11-84, e, em seguida, na contabilização desse mesmo investimento, o parâmetro de avaliação retroaja ao balancete de 16-11-84."

Como se não bastassem as razões expostas pelo fiscal atuante, transcrevo, a seguir, o disposto no inciso III do art. 260 do RIR/80, em tudo aplicável à situação descrita no auto de infração:

"Art.260 -

III - O balanço ou balancete da coligada ou controlada levantado em data anterior à do balanço do contribuinte deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período."

Face a todo o exposto, voto pela manutenção da exigência fiscal e pela improcedência das alegações de defesa contidas no recurso certo de que, mediante sucessivas incorporações, a atuada reavaliou o seu ativo e, em seguida, deu baixa na reserva de reavaliação criada sem pagar o imposto correspondente. Apesar da aparente complexidade do processo, a infração fiscal apontada diz respeito a uma singela reavaliação de ativo sem o pagamento do imposto de renda.

é o meu voto

Brasília (DF), 09 de agosto de 1993

JOSE ROBERTO MOREIRA DE MELO - Relator.