



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 22 outubro de 19 85

ACORDÃO Nº 101-76.184

Recurso nº - 89.353 - IRPJ - EX: DE 1980

Recorrente - AGRO INDUSTRIAL AMÁLIA S.A.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RIBEIRÃO PRETO - (SP).

IRPJ - INCENTIVO FISCAL - ACRÉSCIMO DO VALOR DOS BENS PARA FINS DE FUSÃO E INCORPORAÇÃO DE EMPRESAS - O acréscimo real dos bens, traduzido pela diferença entre o valor de mercado e o dos bens corrigidos, para o efeito de fusão e incorporação de empresas, deve ter o momento da avaliação ao preço de mercado correspondido com o momento da correção monetária deles. A contemporaneidade desses momentos é necessária para o valor dos bens corrigidos corresponder aos índices de atualização monetária vigentes na data do laudo de avaliação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGRO INDUSTRIAL AMÁLIA S.A.:

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

Sala das Sessões (DF), em 22 de outubro de 1985

AMADOR OUTRELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

RAUL PIMENTEL

- RELATOR

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE 4 NOV 1985

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:

SYLVIO RODRIGUES,  
FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA,  
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES,  
AGOSTINHO SERRANO FILHO,  
JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN e  
ALCEU DE AZEVEDO FONSECA PINTO



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10840-001.836/84-66

RECURSO Nº: 89.353

ACÓRDÃO Nº: 101-76.184

RECORRENTE Nº: AGRO INDUSTRIAL AMÁLIA S.A.

R E L A T Ó R I O

AGRO INDUSTRIAL AMÁLIA S.A., com sede em Santa Rosa do Viterbo-SP, recorre da decisão do Delegado da Receita Federal em Ribeirão Preto-SP, através da qual foi confirmado o lançamento do Imposto de Renda do exercício de 1980, acrescida da correção monetária e da multa ex officio do artigo 534 letra "b" do Dec. 76.186/75.

2. Como descrito detalhadamente no Auto de Infração de fls. 21 e Termo de Verificação e Encerramento de Fiscalização, às fls. 16, a empresa acima identificada, beneficiária do incentivo fiscal da suspensão do Imposto de Renda incidente sobre o acréscimo de valor de seu ativo imobilizado, decorrente de reavaliação de bens, aprovado pela Comissão de Fusão e Incorporação de Empresa - COFIE, infringiu o disposto nos artigos 35, § 1º, letra "a", do Dec.lei nº 1.598/77, com a alteração introduzida pelo artigo 1º, item VI do Dec.lei nº 1.730/79 e art. 1º, § 2º do Dec.lei nº 1.704/79, ao contabilizar nas contas do Imobilizado e na de Reserva de Reavaliação importância maior do que o valor aprovado no projeto submetido àquela Comissão, em virtude de não ter compensado na reavaliação dos bens o valor da correção monetária e das depreciações (art. 39 do Dec.lei nº 1.598/77) do período compreendido entre o último balanço e a data do laudo de avaliação.

3. Em sua impugnação, às fls. 24/35, a interessada alega, resumidamente, que a orientação adotada no lançamento não fora estabelecida na lei aplicável à espécie; que os objetivos econô-

ACÓRDÃO Nº 101-76.184

micos foram devidamente cumpridos; que agira corretamente ao fazer incidir a correção monetária sobre o valor do bem em 31.12.77; que a lei não cogitou de correção específica para a data da reavaliação dos bens; que a oportunidade para a correção monetária dos bens é no término do exercício social e o momento da apuração do valor de mercado é a data do laudo, que não foram considerados no lançamento o prejuízo fiscal do exercício de 1980 e o período de correção posterior a data do laudo.

4. Às fls. 41/42 são prestadas a informações fiscais de que trata o artigo 19 do Decreto nº 70.235, manifestando-se seu signatário pela manutenção integral da exigência nos termos de sua instauração.

5. O lançamento foi integralmente mantido pela autoridade julgadora de primeiro grau através da decisão de fls. 77/80 ; sob a fundamentação básica de que a empresa obtivera benefício superior àquele que lhe fora concedido pela COFIE, no momento em dei xou de efetuar a correção monetária do período entre o último balanço patrimonial e a data da reavaliação dos bens, visando sua compensação na apropriação do valor do acréscimo; que a advertência da necessidade desse ajuste fora feita ao contribuinte através de Ofício daquela Comissão, que o assunto fora exaustivamente analisado pela administração tributária, concluindo-se que as correções monetárias e as depreciações deverão referir-se ao momento em que o pedido for elaborado, a fim de que o acréscimo possa ser expresso pelo seu valor real, e que a pretensão do ~~do~~ contribuinte, com relação à compensação do prejuízo existente, no montante de Cr\$ 89.051.574, não podia ser acolhida, tendo em vista que O mesmo já fora totalmente compensado no exercício de 1983.

6. Segue-se às fls. 85/86 o tempestivo Recurso para este Colegiado, cujas razões são lidas integralmente em Plenário.

É o relatório.

ACÓRDÃO Nº 101-76.184

V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator;

Como vimos da leitura do relatório, o contribuinte levou a crédito da conta Reserva de Reavaliação, no balanço de encerramento do ano-base de 1979, em contrapartida da reavaliação de bens de seu ativo imobilizado, importância maior do que o valor aprovado pela Comissão de Fusão e Incorporação de Empresas - COFIE em projeto de cisão e expansão de que cuida o art. 1º do Decreto-lei nº 1.346/74.

O excesso de reavaliação, sobre o qual se exige o tributo, têm sua origem no fato de que o contribuinte deixou de compensar na nova tradução de seu imobilizado a correção monetária correspondente ao período compreendido entre seu último balanço e a data do laudo de avaliação desses bens, ocasionando uma reavaliação espontânea, fora do favor fiscal, portanto, no montante de Cr\$ 68.120.540.

Sobre esse valor, minuciosamente levantado através dos demonstrativos de fls. 14/15, entende a interessada que a lei reguladora do incentivo não estabeleceu a orientação adotada pela fiscalização, no sentido de se proceder simultaneamente a avaliação à uma correção monetária dos bens.

Sem nenhuma razão a recorrente. Examinando o caso idêntico, esta Câmara, ao ensejo do julgamento do Recurso número 88.886, teve o seguinte entendimento, lastreado nos excertos do Voto do Ilustre Conselheiro Dr. Sylvio Rodrigues, base do Acórdão nº 101-75.869:

"O pleito se relaciona com a concessão de estímulos fiscais destinados à reorganização ou modernização de empresas, que tenham projetos prioritários e que se comprometam a expansão das suas atividades, como dispõe o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.532, de 30.03.1977, em consonância com os incentivos instituídos pelo Decreto-lei nº 1.346, de 25.09.1974."



ACÓRDÃO Nº 101-76.184

As pessoas jurídicas, que tenham tais projetos prioritários, podem, uma só vez, reavaliar os bens integrantes do ativo imobilizado acima dos limites de correção monetária, até o valor de mercado, com suspensão do recolhimento do imposto de renda incidente sobre o acréscimo do valor decorrente da reavaliação, como permite o art. 1º combinado com o § 2º, art. 2º, ambos do Decreto-lei nº 1.346/74 (arts. 330 e 331 do RIR/80).

Os projetos, que visem os benefícios previstos, são apreciados pela Comissão de Fusão Incorporação de Empresas - COFIE, a qual, após verificar que eles atendem às condições da lei, declara os novos valores do ativo imobilizado, para, mediante parecer submetê-los à aprovação do Ministro da Fazenda (art. 3º, e § 1º, do Decreto-lei nº 1.346/74 ou art. 333, e § único, do RIR/80). Uma vez aprovados os projetos, a suspensão do recolhimento do imposto de renda se converte em isenção nos termos do art. 2º do citado Decreto-lei (art. 334 do RIR/80).

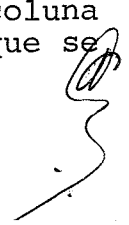
A questão emergente dos autos consiste em indicar qual o momento da avaliação dos bens pertencentes ao ativo imobilizado, para efeito de cálculo do benefício posto sob a perspectiva da outorga nos termos do Decreto-lei nº 1.346, de 25.09.1974.

Das disposições legais infere-se que os bens, aproveitados no gozo dos estímulos sob comento, não de expressar valores corrigidos monetariamente em data coincidente com a da época do laudo de avaliação. E outro não é o entendimento exposto pela Comissão de Fusão e Incorporação de Empresas - COFIE ao estabelecer, através das Resoluções nºs 08/77, ambas de 1977, normas que as pessoas jurídicas interessadas na usufruição dos benefícios fiscais previstos nos Decretos-leis nºs 1.346/74 e 1.532/77, sendo de salientar que o item VI da Resolução nº 09, de 15.06.1977, determina, expressamente, o seguinte:

"VI - Da relação dos bens reavaliados:

VI. 1 - A fim de que o acréscimo (coluna 8 do Quadro Anexo) seja expresso pelo seu valor real, as correções monetárias e as depreciações (Coluna 4 e 5) deverão referir-se ao momento em que o pedido foi elaborado."

Anexo à mencionada Resolução nº 09/77 consta aquele quadro e, dessa maneira, verifica-se ter sido exigida das empresas a indicação, na coluna pertinente à correção monetária, da data em que se



ACÓRDÃO Nº 101-76.184

contabilizou a última atualização dos valores dos bens relacionados.

Os momentos, tanto da correção monetária dos bens utilizados, para objetivar o gozo do benefício, quanto do laudo de avaliação, devem ser contemporâneos, com precisão da mesma data, a fim de haver compatibilização de valores. Não é possível admitir-se a correção monetária que expresse valores desatualizados em relação àqueles que se compatibilizam com os da data em que firma o laudo de avaliação, sob pena de apropriar-se um acréscimo maior do que o devido. Esta circunstância se encontra explicada, no OFÍCIO/COFIE/SE-81/1.069 (fls. 08), pelo seu signatário, responsável pela Secretaria Executiva, quando expõe, literalmente:

"Esclarece que, no caso de a correção monetária dos bens reavaliados, correspondente à data do laudo de avaliação, não ter sido considerada quando da elaboração do Quadro "Relação dos Bens reavaliados" a empresa deverá compensá-la antes de apropriar o valor do acréscimo beneficiado com a isenção; eventuais saldos de valor de acréscimo, em razão desse ajuste, não poderão ser utilizados sob qualquer modalidade".

Não pode, portanto, haver descompasso dos momentos, devendo, assim, o valor contábil dos bens reavaliados, antes de apropriar-se o acréscimo, traduzido na diferença entre o valor do laudo e o da correção atualizada, ser apurado, por ajuste monetário, até a data do respectivo laudo de avaliação.

A recorrente valeu-se do preço estimado pelo laudo e tomou, para nele compensar, o valor dos bens corrigidos meses atrás, apurando, em consequência, um acréscimo superior ao permitido para o gozo do benefício fiscal, porque entre os dois atos atinentes à correção monetária dos bens e à reavaliação deles os momentos diferem."

Adotando os mesmos argumentos expendidos no Voto do Dr. Sylvio Rodrigues, entendo que deva ser mantida a tributação sobre a parte da correção monetária que excedeu ao valor aprovado pela COFIE, conforme projeto apresentado, não compensado na nova tradução do valor do imobilizado para efeito de aproveitamento do incentivo.



ACÓRDÃO Nº 101-76.184

Sobre a retroatividade benigna prevista no artigo 106, item II, letra "a" do C.T.N., no pertinente a multa aplicada, tendo em vista que a partir de 21.12.82 a incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento do valor de bens imóveis do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo de avaliação passou a não ser computada na determinação do lucro real, entendendo, também, não ser aplicada ao presente caso, já que não se trata de prática de ato tido como infração, mas sim de forma de apuração de resultados posteriormente modificada: parcela tributada até 21 de dezembro de 1982 passou a não ser mais computada na determinação do lucro real.

Neste ponto transcrevo, também, os excertos do Voto proferido no Acórdão nº 101-71.361, desta Câmara da lavra do eminente Conselheiro Dr. Amador Outereiro Fernández, cujos fundamentos adoto como razão de decidir na presente questão:

"Invocando, a meu ver, impropriamente, o estabelecido no art. 106, item II, alínea "b", pretendem alguns contribuintes dar efeito retroativo a certos dispositivos do Decreto-lei nº 1.598 de 1977, como é o caso do art. 6º e seus §§ 4º, 5º e 6º, que dispõem somente haver fundamento para o lançamento ex officio se do procedimento do contribuinte resultar postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real em qualquer ano-base. Tudo isso, evidentemente, está dentro da nova sistemática estabelecida pelo conjunto de novas normas para a apuração do tributo, introduzidas pela nova legislação (decreto-lei nº 1.598/77).

Se pudesse prevalecer tal entendimento, ou seja: a) aceitar certas deduções antes não permitidas, como seria exemplo a dedutibilidade de tributos, antes só permitida se pagos dentro do exercício do seu vencimento; b) permitir diferimentos de receita antes não autorizados como no caso de empreitada ou fornecimento contratado com pessoa jurídica de direito público, nas condições que estabelece; c) dar agasalho a certas majorações que reduzem a base de cálculo, como sucede na hipótese de correção dos prejuízos a compensar: teríamos de concluir ser o tributo sinônimo de pena e, deste modo, qualquer legislação posterior que,



ACÓRDÃO Nº 101-76.184

sob qualquer forma, reduzisse o tributo a pagar deveria ser aplicada retroativamente."

Em direito tributário não existe o que alguns recorrentes intitulam de "sanção indireta", como tal considerada a obrigatoriedade do pagamento em maior montante em determinado período, como consequência dos critérios estabelecidos pela lei para a determinação dos elementos financeiros do tributo (base de cálculo e alíquotas).

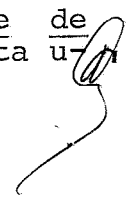
Não procede a alegação segundo a qual quando o legislador estabelece uma alíquota mais gravosa para determinada incidência ou condiciona a redução do lucro tributável ao atendimento de determinadas condições ou ainda, faculta ao Fisco o arbitramento dos lucros do contribuinte, esteja imposto qualquer sanção. A sanção tributária é a penalidade estabelecida para a falta de recolhimento do tributo devido, calculado este pela alíquotas estabelecida em lei, seja ela mais gravosa ou não; tenha o lucro tributável sido apurado pelo contribuinte, através de contabilidade, ou arbitrado pelo FISCO, não importa. Faz-se ainda presente quando o legislador estatui penalidade para o descumprimento de obrigações acessórias.

Ressalte-se que o alegado perderia toda a consistência, quando se observa que a lei, além de estabelecer alíquota mais gravosa, fixar condicionantes à dedução do lucro tributável ou determinar o abandono da escrita, impõe uma penalidade, não pela prática do ato de pagar comissões a pessoas não identificadas (exemplos habitualmente trazidos à colação) ou de não proceder à escrituração de acordo com as regras que facultam ao contribuinte, apurar o lucro tributável pela sua contabilidade, mas pelo não recolhimento do imposto que seja eventualmente devido, segundo as hipóteses de incidência."

.....

A retroatividade benigna estabelecida no art. 106 do C.T.N., refere-se a penalidade stricto sensu.

A lei tributária, como qualquer outra, é editada pelo Estado em função da realidade econômico-social em determinado momento, e vige até que outra a modifique ou revogue em face das situações supervenientes, não acarretando essa revogação ou modificação, a ineficácia da lei anteriormente vigente. Não se trata, no caso em exame de ato definido como infração, à qual era imposta u-



ACÓRDÃO Nº 101-76.184

ma penalidade específica, mas, sim, de forma de a puração de resultados tributáveis, estabelecida e posteriormente modificada, em razão das circunstâncias sócio-econômicas verificadas pelo legislador.

Qualquer consideração sobre a instituição de tributo como sanção encontra obstáculo em expresso texto legal de natureza complementar, em face do que dispõe nos artigos 3º e 118 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e Ato Complementar nº 36 de 13.03.67, art. 7º ipsis litteris:

"Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

.....

Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou de seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos".

Pretender dar aplicação retroativa no art. 6º e seus §§ 4º a 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77 (que somente, entrou em vigor no exercício de 1979, como expressamente se declara no art. 67 do mesmo diploma, por lhe ser mais benéfico) ao amparo do disposto no art. 106 do Código Tributário Nacional, equivale a tentar demonstrar que a indedutibilidade das despesas glosadas decorreria de dispositivo de natureza penal, pois só assim é possível dar efeito retroativo a norma posteriormente editada, em face do estatuído no art. 153, § 3º da Constituição Federal, não tem cabimento. Essa não é a hipótese com que nos deparamos, pois:

"A tributação penal envolve, numa só figura jurídica, num só acontecimento material que se conjugue com essa figuração jurídica, uma incidência normal do tributo de cuja legislação faça parte e uma pena que têm o mesmo e único fato gerador." (Prof. FA



ACÓRDÃO Nº 101-76.184

BIO FANUCHI, Trabalho publicado in Imposto de Renda - Comentário - 1.3 - 1972 - Volume II, páginas 529 a 570) (grifei).

Esse pressuposto não se faz presente no caso em exame, pois a indevida dedução acarretou somente a incidência normal do tributo, não havendo para o mesmo fato gerador a imposição de qualquer pena. Se o contribuinte agora está sendo penalizado por não haver recolhido o tributo, segundo a legislação então vigente, já é outro fato totalmente distinto.

Demonstrado não se tratar de ato que deixou de ser definido como infração e que houve falta de pagamento de tributo, é oportuno trazer à colação alguns ensinamentos a respeito da aplicação retroativa da lei tributária:

PROF. FÁBIO FANUCHI:

"Nos casos de abrandamento ou de exclusão de penalização, portanto, a lei tributária, em princípio, é retroativa indo alcançar a todos os casos pendentes de julgamento, quer na esfera administrativa, quer na esfera judicial. Só não se cogitará da retroatividade quando tenha havido prática ou omissão fraudulenta do sujeito passivo em relação a ato antes vedado e, a partir da lei nova, de livre execução e, concomitantemente, se da prática ou omissão tenha resultado a falta de pagamento do tributo (In Curso de Direito Tributário Brasileiro - Vol. I, Resenha Tributária - 1971 - pág. 97) (Grifei).

PROF. FÁBIO LEOPOLDO DE OLIVEIRA:

"O inciso II, do mesmo art. 106, do C.T.N., é dedicado ao que a doutrina denomina de Retroatividade Benigna", segundo a qual, em se tratando de ato tributário, não definitivamente julgado, deve prevalecer, entre duas leis, a que mais favoreça ao contribuinte. Qualquer ato tributário é passível de exame pelo Poder Judiciário. Logo, só se considera definitivamente julgado aquele decidido em última instância judicial.

Assim, o dispositivo codificado aprecia três hipóteses de retroatividade benigna.

A primeira hipótese é a de a lei nova deixar de definir certo ato, como infração



ACÓRDÃO Nº 101-76.184

tributária. Trata-se do mesmo princípio espousado pelo Código Penal (art. 2º § único) e também aceito pela Constituição Federal (artigo 153, § 16 - Ementa 1/69).

Na segunda hipótese, a retroatividade benigna é condicionada. Trata-se de aplicação de lei mais favorável ao contribuinte, quando determinado ato deixe de ser considerado como contrário às exigências legais. Assim, se eventual exigência para o contribuinte ou uma omissão qualquer de sua parte, deixar de ser exigida, ou considerada contrária à lei, pelas novas disposições, estas o beneficiam, isto é, retroagem por lhe serem mais favoráveis. Se, contudo, aquela ação ou omissão do contribuinte ou responsável for considerada fraudulenta ou implicar em não pagamento de tributo, o princípio da retroatividade benigna não terá aplicação. Aqui, pois, a condição: - A nova lei, nesta hipótese, só retroage se não houver fraude ou falta de recolhimento de tributo. Vale dizer, só alcança as infrações meramente regulamentares (obrigações acessórias), não fraudulentas" (in Curso Expositivo de Direito Tributário, Resenha Tributária, São Paulo, 1976)."

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso



RAUL PIMENTEL - RELATOR

