



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 100880.009232/2001-16
Recurso nº. : 128.659
Matéria: : IRPJ - EXS: DE 1995 a 1997
Recorrente : FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ SÃO PAULO – SP.
Sessão de : 18 de março de 2003
Acórdão nº. : 101-94.136

DESPESA DECORRENTE DE ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES POR EMPRESA INCORPORADA – AUSÊNCIA DE PROVA DE ATO DE LIBERALIDADE: Se a assunção de direitos e obrigações pela incorporada operou-se por contrato prévio, sobre os quais o fisco jamais lançou suspeita de irregularidade, existência de fraude ou dolo nas operações contratadas, não cabe a glosa das despesas decorrentes da liquidação daqueles valores pela simples suspeita de existência de ato de mera liberalidade.

INCOPORAÇÃO DE SOCIEDADES CONTROLADAS – AUMENTO DE CAPITAL NA INCOPORADA VISANDO O EQUILÍBRO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - PERDA DE CAPITAL – AMORTIZAÇÃO DE AGIO: Não há impedimento legal na subscrição e aumento de capital de empresa controlada que venha a ser incorporada posteriormente pela controladora, mormente se não há sinais de existência de irregularidade nas operações ou existência inequívoca de ato de liberalidade. Por outro lado, o ágio anteriormente registrado pela controladora é baixado em razão da liquidação do investimento é dedutível na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, atendidas as disposições contidas nos artigos 375 e 376 do RIR/94.

PROVISÃO PARA PERDA EM INVESTIMENTO EM RAZÃO DE AJUSTE A VALOR DE MERCADO – FALTA DE COMPROVAÇÃO: Tem-se por justificada a glosa da provisão para perda em investimento em razão de ajuste a valor de mercado se tal valor deixa de ser comprovado, ocorrendo a postergação no recolhimento dos tributos devidos quando a provisão é revertida no exercício seguinte, impondo-se o seu ajuste na formação do lucro real daquele exercício.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS: Uma vez alterados os valores dos prejuízos fiscais compensáveis remanescentes de decisão de primeiro grau, impõe-se sua retificação em razão do que está sendo decidido em julgamento de segunda instância, considerados eventuais recolhimentos sobre os excessos de compensação.

LANÇAMENTOS REFLEXOS – CSLL – PIS/REPIQUE: O julgamento do lançamento principal do IRPJ faz coisa julgada, na

mesma instância de julgamento, nos lançamento decorrentes, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da tributação os valores de R\$ 54.454.909 no ano de 1994 e R\$ 55.132.596,48 no ano de 1995 e ajustar os prejuízos compensáveis bem como aplicar as exigências pendentes, PIS e CSSL os efeitos desta decisão, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


RAUL PIMENTEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 ABR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nº. : 128.659
Recorrente : FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA., com sede em São Paulo-SP, recorre de decisão prolatada pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento naquela Cidade, através da qual foi parcialmente mantido o lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos anos-calendários de 1994 a 1997, consubstanciado no Auto de Infração de fls. 797/799, e lançamentos dele decorrentes, como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e da Contribuição ao Programa de Integração Social, tendo por base de incidência os seguintes valores:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS:

Fato Gerador 31-12-94:

- 1) Glosa de despesa apurada na incorporação das empresas "APAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA" e "FRB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA", em 29-12-94, no valor de R\$ 30.518.866,23, com as observações constantes do Termo de Verificação e Constatação Fiscal nº 03, às fls. 45/47, de que: a) no dia 21-12-94, a FRB transferiu à APAR obrigações, cujo credor era a FNC, no valor de R\$ 101.614.367,81, ao preço de R\$ 71.095.501,58, auferindo um lucro de R\$ 30.518.866,23; b) a FRB compensou o lucro apurado com prejuízos fiscais de anos anteriores, cujos saldos não poderiam mais ser utilizados após a incorporação (RIR94, art. 509); c) na incorporação da APAR, a FNC lança com despesa o valor de R\$ 30.450.375,00, que corresponde ao lucro da FRB menos a parcela da despesa apropriada pela APAR, que corresponde a R\$ 30.518.866,23, menos R\$ 68.491,22; d) a assinatura do "Instrumento Particular de Cessão de Créditos e Assunção de Obrigações" datado de 21-12-94 não trouxe qualquer vantagem para a APAR, constituindo mera liberalidade da mesma, pois o resultado líquido do contrato foi de R\$ 521.064,00, que corresponde ao lucro embutido na cessão, de R\$ 29.997.802,22, menos o prejuízo embutido na assunção da obrigação, de R\$



30.518.866,22; e) se não houvesse ocorrido a assinatura do referido contrato não existiria a despesa na FNC no valor de R\$ 30.450.375,00, nem pela incorporação da APAR e nem pela incorporação da FRB.

Valor tributável após decisão de primeiro grau:	R\$
	521.064,00

2) Glosa de despesa apurada decorrente da incorporação da empresa “FRB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA”, efetuada em 29-12-94, no valor de R\$ 53.933.845,00, lançada em “OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS”, com as observações constantes do Termo de Verificação e Constatação Fiscal nº 02, às fls. 40/43, de que: a) no dia 27-12-94 a FNC aumenta o capital social da FRB em R\$ 54.054.000,00; b) que o patrimônio líquido da FRB antes do referido aumento de seu capital era negativo em R\$ 53.933.844,00, tendo a incorporadora informado, após intimada para justificar a necessidade do aumento do capital da incorporada, que tinha por objetivo evitar que a existência de PL negativo reduzisse a capacidade operacional do Banco Crefiisul S.A., saneando-o para venda; reorganizar societariamente a FNC, eliminando-se os investimentos não produtores de renda, através de incorporações; fundo de comércio intangível, além de outras razões econômicas, concluindo o fisco, após rebater essas informações, porque destituídas de provas, que a incorporação da FRB pela FNC beneficiou diretamente os credores da FRB, sendo que o principal era a “CITICORP PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S.A”, pois a FNC assumira o prejuízo que de outra forma ficaria com os credores de uma empresa com PL negativo, não tendo a FNC logrado demonstrar que isto não fora uma mera liberalidade.

Valor tributável:	R\$ 53.933.845,00
-------------------	-------------------

Fato Gerador 31-12-95:

3) Glosa de despesa apurada na incorporação da empresa “BRAJOHN PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA.”, no valor de R\$ 18.581.734,49, com as observações constantes do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 52/54, de que: a) no dia 01-12-95 a FNC incorporou a BRAJOHN; b) como consequência da incorporação, a FNC lança em DESPESAS NÃO OPERACIONAIS o valor de R\$ 18.581.734,49 em dezembro de 1995; c) que a FNC não respondeu

as intimações para prestação de esclarecimentos, não logrando comprovar, portanto, que a despesa incorrida não fora mera liberalidade; d) que o aumento de capital no valor de R\$ 18.800.000,00 realizado pela FNC na BRAJOHN em 30-11-95 beneficiou os credores da incorporada, pois seu PL em 30-11-95 antes do aumento era negativo em R\$ 16.913.936,00.

Valor tributável: R\$ 18.581.727,80

4) Glosa de despesa apurada na incorporação da empresa "RIBAPAR PARTICIPAÇÕES S.A", no valor de R\$ 36.551.868,69, com as observações constantes do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls., 49/51, de que: a) em 31-12-94 a FNC possuía 9% do capital da RIBAPAR e a BCH possuía 91%; o PL da RIBAPAR era negativo em R\$ 24.329.275,00, ou seja, o passivo exigível superava o ativo total; b) no dia 22-12-95 a FNC aumentou o capital na RIBAPAR em R\$ 38.687.678,48; c) no dia 26-12-95 a FNC incorporou a RIBAPAR; d) como consequência, a FNC lança em DESPESAS NÃO OPERACIONAIS o valor de R\$ 35.551.868,68, em dezembro de 1994; e) que a FNC não respondeu as intimações para prestação de esclarecimentos, não logrando comprovar que a despesa incorrida não fora mera liberalidade.

Valor Tributável: R\$ 36.551.868,68

Enquadramento Legal: artigos 195, inciso I; 197 e parágrafo único, 242 e 243 do RIR/94.

GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS
INDEVIDAMENTE

Compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista as reversões efetuadas após a lavratura do auto de infração pelas irregularidades apurada nos anos-calendários de 1994 e 1995 e sua retificação pela decisão da autoridade julgadora singular :

Fato Gerador 31-12-1995	R\$ 0-
Fato Gerador 31-12-1996	R\$ 21.193.214,98
Fato Gerador 31-12-1997	R\$ 11.434.194,22

Enquadramento Legal: artigos 196, inciso III, e 197, parágrafo único, do RIR/94.

POSTERGAÇÃO – ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS

Fato Gerador 31-12-94

Valor apurado, conforme Termo de Verificação e Intimação Fiscal nº 1, às fls. 04-05, com a observação de que a autuada lançou em sua Declaração de IRPJ do ano-calendário de 1994 o valor de R\$ 6.662.046,00 , sob o título OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, referente a SUBSIDIÁRIA 6.81.830.12.701.6 Moedas Privat – Desp. de Provisão p/Desval. – INTERBRAS, não adicionada no LALUR para efeito de apuração do Lucro Real e da base de apuração da CSLL.

Enquadramento Legal: artigos 194; 195, inciso II; 197, parágrafo único; 219; 220, e 222 do RIR/94.

O lançamento foi impugnado ás fls. 817/842, tendo a interessada apresentado razões de fato e de direito assim resumidas na decisão monocrática atacada:

“Mérito

Custos, Despesas Operacionais e Encargos não necessários
Incorporação de FRB e APAR:

Trata da incorporação da FRB e APAR pela FNC abordando a matéria sob dois enfoques: i) despesa decorrente de obrigação assumida pela APAR; e ii) ágio na subscrição de capital da FRB.

Quanto ao primeiro assunto, afirma que o argumento da autoridade lançadora não deve prosperar, pois a operação de transferência de créditos entre FRB e APAR visaram tão somente equilibrar e sanear a estrutura financeira das controladas e coligadas e não é uma simples apuração de resultado negativo que impediria a defendant de considerar a respectiva perda.

A autuada viveu um processo de equalização e restauração financeira que por si só justificam os procedimentos adotados e, ademais, caso houvesse alguma parcela indevidável, não seria de R\$ 30.518.866,23, mas de R\$ 521.064,00, o que se admite apenas para argumentar.

Não tem valor o argumento de que as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, o que nunca foi negado.

No tocante à falta de atividade comercial na incorporada, não é motivo para condenação, na indevidabilidade dos valores advindos da operação de reestruturação, pois, se assim fosse, uma empresa que não possui receita, por decisão gerencial, não poderia mais deduzir suas despesas, ainda que aceitas e comprovadas.

Assim, a despesa é legítima, pois, está comprovada, o que jamais foi posto em dúvida; teve como suporte um plano empresarial, e foi devidamente escrutinado.

Quanto ao segundo aspecto, afirma que o ágio conseqüente da incorporação da FRB tem fundamento econômico na reestruturação societária e financeira do grupo, fato de notório conhecimento.

O ágio ocorreu em razão da incorporada possuir patrimônio líquido negativo, conforme orientação da doutrina e da própria jurisprudência administrativa.

No tocante à idéia de liberalidade, que a fiscalização insiste ter ocorrida, ela não ocorreu, pois houve evidentes benefícios à impugnante no saneamento do Banco Crefisul SA, pois o mesmo foi vendido, como era intenção do grupo a que pertence a autuada.

A reestruturação empresarial foi resultado de série de estudos que referem-se a estratégia empresarial, que o contribuinte pode assumir livremente, “não logrando ter que demonstrar à D'autoridade Fiscal elementos que não foram solicitados”.

No que diz respeito ao ágio pago em razão do fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas que o justificaram, também dizem respeito à nova organização de negócios, ficando “bastante claras” as razões econômicas.

A autuada reconhece como sua a dívida de sua controlada, o que justifica o saneamento da empresa com ônus para a controladora, e afirma que *jamais poderia deixar que os credores de uma empresa da qual é controladora fossem prejudicados*, o que, inclusive, é a razão para o aumento de capital.

Perda de Capital na Alienação de Investimentos:

As perdas incorridas na incorporação da RIBAPAR e BRAJOHN, nos montantes de R\$18.581.727,80 e R\$ 36.551.868,68, também não foram fruto de liberalidade da autuada, mas de reestruturação pela qual passou o grupo societário.

Numa operação usual, a impugnante aumentou o capital de suas controladas para reduzir-lhes o passivo, vindo, posteriormente, a incorporar algumas delas, portanto, operações normais e usuais e plenamente justificadas.

Da ausência de vício nas operações realizadas:

Conforme aceito pela fiscalização, a autuada não agiu com dolo ou fraude ou utilizou-se de simulação, fazendo uso apenas dos instrumentos a sua disposição para atender seus objetivos e com menor impacto tributário.

O argumento de que as operações realizadas pela autuada decorreram de mera liberalidade não é fundamento para fixação de exação tributária, pois, o contribuinte pode orientar-se, dentro do campo da legalidade, de forma a pagar menos tributo, em virtude do princípio da legalidade, o legislador é obrigado a delimitar com precisão a hipótese de incidência, não o fazendo, a exigência estará obstada; não houve simulação ou qualquer outro vício na realização da operação; as operações estão no contexto da reorganização societária da autuada; não houve comprovação de liberalidade, ou seja, somente seria possível a glosa se houvesse comprovação inequívoca de que a mesma foi realizada fora dos interesses da pessoa jurídica.

Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente:

Tendo em vista restar demonstrada a improcedência dos argumentos da fiscalização, requer seja desconsiderada a glosa de seus prejuízos fiscais.

Inobservância do Regime de Escrituração – Antecipação de Custos e Despesas:

A fiscalização pretende exigir tributo em função de antecipação de despesas no montante de R\$ 6.622.046,00, escriturada em 1994, como provisão para ajuste de valor de títulos a mercado.

Afirma que não houve antecipação de despesa, mas sim reconhecimento daquilo que já se mostrou inevitável, como comprovou-se posteriormente.

A exigência do imposto de renda somente é devida em decorrência de acréscimo patrimonial, uma vez não havendo esse acréscimo, não se justifica a exigência tributária.

Assim, se houver prejuízo com a aquisição de títulos em razão de desvalorização, significa que a autuada não pode pagar sobre um ganho que não ocorreu.

Por outro lado, mesmo que ficasse caracterizada a postergação de tributo, a autuada possuía prejuízos que poderiam ser compensados, o que não resultaria qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional. Desta forma a exigência de multa e juros não se justifica.

Por fim, resume os argumentos: i) se houve adição em 1994, seria recuperada em 1995; ii) os encargos não podem ser exigidos, pois a impugnante possuía prejuízos fiscais em 1994; iii) houve comprovação do “*recolhimento posterior do imposto*”.

O lançamento foi parcialmente mantido pela autoridade julgadora de primeiro grau através da decisão de fls. 1061/1093, assim ementada:

“IRPJ – ANO-CALENDÁRIO 1994, 1995, 1996, 1997

GLOSA DE DESPESA ANTECIPADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Assim como as demais despesas, naquelas provisionadas em razão de perdas por ajuste a valor de mercado devem ser comprovadas. A falta de comprovação dá azo à glosa do valor correspondente apropriado ao resultado. Ocorre postergação de recolhimento de tributo quando a provisão é revertida.

GLOSA DE DESPESA. DESPESA DECORRENTE DE ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÃO POR EMPRESA INCORPORADA. Se a assunção de obrigação pela incorporada operou-se por contrato segundo o qual a empresa também assumiu direitos (créditos), não cabe a glosa das despesas e a tributação apenas das receitas. Considerando a existência de liberalidade na operação que resultou em prejuízo na incorporada, cabe glosa apenas no valor da perda.

GLOSA DE DESPESA. DESPESA NÃO NECESSÁRIA.
AUMENTO DE CAPITAL EM INCORPORADA COM PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO PARA POSTERIOR INCORPORAÇÃO. Uma vez não comprovada a necessidade do aumento de capital para consequente incorporação, tem-se por injustificada a despesa incorrida. Considerando que o aumento de capital foi quase inteiramente deduzido como ágio, caberia justificar o pagamento dessa *mais valia* na forma exigida pela legislação tributária.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. Uma vez apuradas infrações que utilizaram os prejuízos fiscais que o contribuinte já havia empregado, cabível o lançamento correspondente à parcela compensada indevidamente.

PIS REPIQUE. A exigência do PIS REPIQUE é proporcional ao devido em relação do IRPJ.

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. Uma vez demonstrada a improcedência da exigência a título de omissão de receita financeira, reverte-se a glosa da base de cálculo negativa da CSLL.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Segue-se às fls. 1098/1133 o tempestivo recurso para este Conselho, no qual a interessada reitera as razões expendidas na peça impugnatória.

É o Relatório



V O T O

Conselheiro RAUL PIMENTEL, Relator:

Recurso tempestivo, reunidos demais pressupostos para o seu recebimento nesta instância de julgamento, dele tomo conhecimento.

As questões expostas a julgamento podem ser assim analisadas:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS:

Cessão de Créditos e Assunção de Obrigações: R\$ 521.064,00

O Fisco glosou despesas apuradas na incorporação das empresas "APAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA" e "FRB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA", em 29-12-94, com as observações constantes do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, às fls. 45/47, mantida parcialmente pela autoridade julgadora singular, no valor de R\$ 521.064,00, ao fundamento básico de que a interessada não teria provado que as operações praticadas com a transferência de créditos e obrigações entre as empresas incorporadas pela interessada não passaram de atos de mera liberalidade, em face da ausência dos pressupostos inscritos no artigo 242 e parágrafos do RIR/94.

Ao contrário dessa afirmação, sustenta a interessada que as operações, como descritas no mencionado Termo de Verificação e Constatação Fiscal foram realizadas dentro de um contexto de reestruturação de empresas de um mesmo grupo econômico, desdobradas em uma série de atos e negócios jurídicos, por deliberação de seus dirigentes, com o nítido propósito de alcançar sua manutenção.

No caso, todas as despesas ou resultados negativos inerentes às operações praticadas entre as empresas controladas e sua controladora descritas nos Termos de Verificação e Constatação Fiscal que embasam a autuação estão documentalmente comprovadas e sobre elas o fisco jamais colocou qualquer óbice no seu aspecto formal ou dúvidas quanto à possível existência de dolo ou fraude na



sua consecução, tanto é que a penalidade exigida foi a da multa simples de lançamento ex officio.

Por sua vez, sobre o conceito de necessidade, normalidade e usualidade das despesas para fins de sua dedução na apuração do lucro real, assim comenta o Mestre NOÉ WINKLER, em sua obra Imposto de Renda – Editora Forense, 2ª Edição, ás fls. 439:

*"O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de **cláusula geral**. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto (Ac. CSRF/01.0900, de 29-06-89 DO 12-06-90)"* (grifei)

No meu entender, os conjuntos de provas contidos nos presentes autos, juntados pela própria fiscalização, apresentam-se suficientes para afastar, de logo, a existência de gesto de liberalidade, uma vez que se trata de operações normalmente praticadas na atividade financeira, com transferências de direitos e obrigações e todas respaldadas em documentação adequada ao tipo de transação que representam.

Por sua vez, esta Câmara já expressou o seu entendimento, através do Acórdão 101-93.145, de que para a caracterização de irregularidade ou liberalidade na cessão de créditos, há necessidade de prova inequívoca de que as operações realizadas fogem aos padrões normais que seriam realizadas com terceiros, sendo insuficiente para descaracterizar as operações a simples suspeita da autoridade fiscal.

Portanto, se a assunção de direitos e obrigações pela incorporada operou-se por contrato prévio, juridicamente perfeito e sobre os quais o fisco jamais lançou suspeita de irregularidade, existência de fraude ou dolo nas operações nele

contratadas, não cabe a glosa das despesas decorrentes da liquidação daqueles valores pela simples suspeita de existência de ato de mera liberalidade.

PERDA DE CAPITAL LANÇADA COMO DESPESA

A questão envolve as seguintes parcelas:

- a) Incorporação da empresa FRB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA – R\$ 53.933.845,00

Segundo consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, às fls. 40/43, antes de incorporar as empresas FRB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA, em 29-12-94, a interessada aumentou seu capital social em 54.054.000,00, quando seu PL era negativo em R\$ 53.933.844,00.

Mesmo diante das informações prestadas pela interessada de que aumento do capital da incorporada tinha por objetivo evitar que a existência de PL negativo reduzisse a capacidade operacional do Banco Crefisul S.A., saneando-o para venda; de reorganizar societariamente a FNC, eliminado-se os investimentos não produtores de renda, através de incorporações; fundo de comércio intangível, além de outras razões de ordem econômica, concluiu fisco, após rebater essas informações ao argumento de que estariam destituídas de provas, que a incorporação da FRB pela FNC beneficiou diretamente os credores da FRB, sendo que o principal era a "CITICORP PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS S.A", pois a FNC assumira o prejuízo que de outra forma ficaria com os credores de uma empresa com PL negativo, não tendo a FNC logrado demonstrar que isto não passara de mera liberalidade.

- b) Incorporação da empresa BRAJOHN PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA – R\$ 18.581.727,80

Da mesma forma, como descrito no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, ás fls. 52/54, antes de incorporar a empresa BRAJOHN

PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA em 01-12-95, em 30-11-95 a interessada aumentou seu capital em 18.800.000,00, sendo que seu PL era negativo em R\$ 16.913.936,00, concluindo o fisco tratar-se de ato de mera liberalidade, uma vez que a interessada não respondeu as intimações para prestação de esclarecimentos, e que tal aumento de capital beneficiou os credores da incorporada,

c) Incorporação da empresa RIBAPAR PARTICIPAÇÕES SA – Cr\$ 36.551.868,68

Procedeu a interessada da mesma forma, conforme Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 49/51, ao incorporar a empresa RIBAPAR PARTICIPAÇÕES S/A em 26-12-95, da qual participava em 9% de seu capital, ou seja, em 22-12-95 subscreveu e aumentou seu capital social em R\$ 38.687.678,48, aumentando significativamente sua participação societária, quando seu PL era negativo em R\$ 24.329.275,00, registrando uma perda na incorporação de R\$ 36.551.868,68, considerado pelo fisco como ato de mera liberalidade, pelo fato de a contribuinte não ter respondido as intimações para que esclarecimentos fossem prestados.

A dedução das perdas de capital na apuração do lucro real, nos exercícios em questão, está disciplinada nos artigos 375 e 376 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11-01-94, *verbis*:

"Art. 375 – O ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento será determinado com base no valor contábil (art. 369, § 1, diminuído da provisão para perdas (art. 374) que tiver sido computada na determinação do lucro real (Dec.lei nº 1.598/77, art. 31, § 3º)

Art. 376 – O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 328), será a soma algébrica dos seguintes valores (Dec.lei nº 1.598/77, art. 33, e 1.730/79, art. 1º, V):

I – valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II – ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III – provisão para perdas (art. 374) que tiver sido computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Os valores de que tratam os incisos II e III serão corrigidos monetariamente, por ocasião de cada balanço (Dec. lei nº 1.598/77, art. 33, § 1º)."

No caso, a glosa das perdas de capital nas incorporações das empresas "APAR ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA"; "FRB PARTICIPAÇÕES S/C LTDA"; "BRAJOHN PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA" e "RIBAPAR PARTICIPAÇÕES S/A" decorreu simplesmente pela falta de justificativa de que tais registros não passavam de ato de mera liberalidade da empresa incorporadora.

A justificativa para o incremento dessas operações, todas respaldadas em documentação hábil e idônea, encontra-se, como alega a interessada, na necessidade de se reestruturar financeiramente empresas de um mesmo grupo, envolvendo uma série de atos jurídicos com respaldo na lei fiscal, que jamais poderiam ser confundidos com atos de mera liberalidade.

Não vejo como contrariar essa justificativa, quando a própria autoridade julgadora singular admite ter as operações surtido o efeito financeiro almejado, ao afirmar em sua decisão que "*parece bastante razoável que as consequências da incorporação beneficiaram o grupo a que pertence a autuada e, de forma indireta, a própria autuada, pois não se pode negar que ao assumir as obrigações de suas controladas (empresas com patrimônio líquido negativo) a FNC deu garantia às atividades das incorporadas e resguardou a boa reputação do grupo empresarial*".

A autoridade a quo traz ainda, como um dos fundamento de sua decisão, o fato de que "*o ágio que a interessada apurou na incorporação das controladas FRB, APAR, RIBAPAR e BRAJOHN deveria ter sido reconhecido no momento do aumento do capital*", não tendo sido observadas, no caso, as

disposições contidas no artigo 329 do RIR/94, de que o contribuinte deve desdobrar o custo da aquisição da sociedade coligada ou controlada em valor do patrimônio líquido na época do ato aquisitivo e o valor ágio decorrente da operação.

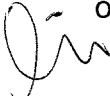
Ora, como bem salientou a interessada, o comando contido no referido dispositivo legal é para que a contabilização da operação seja feita de forma a manter desdobrado o custo do investimento, ou seja, valor do patrimônio líquido da empresa coligada na data da operação destacado do valor do ágio ou deságio, quando houver. Portanto, a efetiva amortização ocorrerá somente quando da alienação ou liquidação do investimento, inclusive em função de incorporações, e não por ocasião do “aporte de capital”, nos termos dos artigos 334 e 376 do RIR/94.

Logo, se o valor do custo do investimento, na data da incorporação, foi aquele contabilizado na data da aquisição, e sobre o qual o fisco não colocou qualquer embargo, tenho por irrelevante para o exame da questão essa observação contida na decisão recorrida.

Sobre a dedutibilidade do ágio na apuração do lucro real nos casos de incorporação de empresas coligadas, a E. 7ª Câmara deste Conselho decidiu, através do Ac. 107-05.875, sendo seu Relator o Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ:

“IRPJ/CS – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE – AMORTIZAÇÃO DE AGIO – DEDUTIBILIDADE. Na incorporação de sociedade, com acervo líquido da sociedade incorporada avaliado a valor de mercado, o ágio anteriormente registrado pela controladora e baixado em razão da liquidação do investimento é dedutível na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.”

Assim, ainda pelos argumentos anteriormente despendidos no item precedente, entendo que não há impedimento legal na subscrição e aumento de capital de empresa controlada que venha a ser incorporada posteriormente pela controladora, mormente se não há sinais de existência de irregularidade nas operações ou existência inequívoca de ato de liberalidade. Por outro lado, o ágio



anteriormente registrado pela controladora e baixado em razão da liquidação do investimento é dedutível na apuração do lucro real e na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, atendidas as disposições contidas nos artigos 375 e 376 do RIR/94.

POSTERGAÇÃO – ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS

No caso a interessada na DRPJ pertinente ao ano-calendário de 1994 a importância de R\$ 6.622.046,00, a título de Provisão para perda em investimento sem a necessária prova do risco de sua ocorrência, restabelecendo seus efeitos na tributação no ano-calendário de 1995 ao efetuar a reversão da perda, deixando caracterizada a ocorrência de postergação, sujeitando-se, portanto, à cobrança de encargos apurados de acordo com o “Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais” aprovado pela IN SRF 19/84.

A indedutibilidade da provisão foi confirmada, porém, pelo fato de que a empresa apresentou prejuízo fiscal nos exercícios envolvidos nos cálculos da postergação, resultante da exclusão de parcelas tributadas na autuação, a autoridade julgadora singular eliminou a cobrança de tais encargos, assim se manifestando:

“Quanto aos prejuízos fiscais que a defesa afirma possuir, nota-se, no demonstrativo do auto de infração, que foram inteiramente consumidos pelas demais infrações apuradas pela fiscalização (fls. 779).

Segundo o Sistema SAPLI, cuja cópia juntou-se às fls. 990, em dezembro de 1994 a interessada possuía prejuízos fiscais no valor de R\$ 9.643.385,00 e apurou prejuízo, naquele período, de R\$ 66.656.275,00. Essas parcelas somadas resultaram em R\$ 76.299.660,00. No entanto, a soma das parcelas correspondentes aos encargos não necessários tributados pela fiscalização foi de R\$ 114.430.513,45, o que superava os prejuízos acumulados em R\$ 37.913.877,45.

Contudo, em virtude de haverem sido julgadas indevidas as exigências relativas às glosa de despesa no valor de R\$ 29.997.802,22 (R\$ 30.518.866,22 – R\$ 521.064,00) e a omissão de receita de R\$ 29.977.802,22, ambas referentes à operação de cessão de direitos e assunção de obrigações entre APAR e FRB, a base de cálculo a ser compensada com prejuízos fiscais é de R\$ 54.454.909,00 (53.933.845,00 + 521.064,00). Resta, assim, R\$ 22.061.727,00 para

ser compensado com o montante postergado (R\$ 6.662.046,00). Portanto, torna-se procedente em parte o argumento de que a tributação é indevida em razão da existência de prejuízos que suportariam a postergação do pagamento de tributo e tornariam indevidas as exigências de multa e juros de mora."

Assim, tenho por justificada a glosa da provisão para perda em investimento em razão de ajuste a valor de mercado, se tal valor deixou de ser comprovado. Por outro lado, concordo com a existência de postergação no recolhimento dos tributos devidos se a provisão é revertida no exercício seguinte, impondo-se, nesse caso, o seu ajuste na formação do lucro pertinente aos exercícios envolvidos.

Sobre a alegação da possível ocorrência de bi-tributação, caso o valor revertido não seja considerado no ano de 1995, entendo que a questão encontra-se superada, uma vez que os efeitos na apuração do imposto devido foi efetuado pela autoridade singular via recomposição dos prejuízos fiscais compensáveis a partir do ano calendário de 1994.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Fato Gerador 31-12-96 – R\$ 21.193.214,98

Fato Gerador 31-12-97 - R\$ 11.434.194,22

Os valores acima decorrem de reajuste dos prejuízos fiscais compensáveis em razão do restabelecimento das glosas efetuadas nos anos-calendários de 1994 e 1995, os quais, inclusive, o julgador de primeiro grau entende caber lançamento complementar a ser efetuado pela autoridade lançadora, no seu desdobramento.

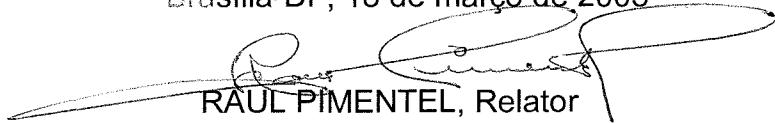
Entendo que os valores trazidos na decisão a quo deverão ser reformulados em razão do que está sendo decidido no presente julgamento, com a observação de que a interessada efetuou recolhimentos através dos DARFs de fls. 1.168 a 1.171, e que deverão ser considerados na execução do presente Acórdão.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL – PIS /REPIQUE

A jurisprudência administrativa consolidou-se no sentido de que o julgamento do lançamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica faz coisa julgada, na mesma instância de julgamento, nos lançamentos dele decorrentes, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e da Contribuição para Integração Social – PIS/REPIQUE, impondo-se o seu ajuste ao que nele for decidido.

Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação os valores de R\$ 54.454.909,00 e R\$ 55.133.596,48, nos anos-calendários de 1994 e 1995; ajustar os prejuízos fiscais compensáveis a partir do ano-calendário de 1994, inclusive, e aplicar às exigências reflexas da CSLL e do PIS/REPIQUE os efeitos da presente decisão.

Brasília-DF, 18 de março de 2003



RAUL PIMENTEL, Relator