

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

SESSAO DE 16 DE AGOSTO DE 1994

ACORDAO Nº 101-86.905

RECURSO Nº: 105.623 - I.R.P.J. - EXS. DE 1988 A 1990

RECORRENTE: EDITEL LISTAS TELEFONICAS S/A

RECORRIDA: D.R.F. EM CURITIBA (PR)

LUCRO NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETARIA - Simulação - Não tendo o art. 102 do Código Civil sido alterado pela legislação tributária, passa a sua disciplina para o Direito Tributário com efeito vinculante e, face àquela norma, não se qualificando como simuladas as operações apontadas, improcede a exigência.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES EM ELABORAÇÃO - Nos termos do art. 183 do RIR/80 e art. 187 da Lei nº 6.404/86, quando a empresa tiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração, os custos comerciais não integrarão os custos de produtos em elaboração.

PROVISÃO PARA CREDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA (RIR/80, art. 221) - Não pode a autoridade fiscal, via interpretação, considerar alcançados pela restrição créditos não elencados pelo dispositivo regulamentar.

MULTA PREVISTA NO ART. 723 DO RIR/80 - Somente cabível a sua aplicação para infrações ao Regulamento sem penalidade específica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EDITEL LISTAS TELEFONICAS S/A

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 148.730.814,59, Cz\$ 216.884.412,34 e NCz\$ 10.537.930,94, nos exercícios de 1987, 1989 e 1989, respectivamente (padrões monetários às épocas), bem como a exigência da multa prevista no art. 723 do RIR/80, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

Sala das Sessões (DF), 16 de agosto de 1994


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE E RELATORA


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE: 16 SET 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
sheiros: Jezer de Oliveira Cândido, Francisco de Assis Miranda,
Kazuki Shiobara, Celso Alves Feitosa, Raul Pimentel, Roberto
William Gonçalves e Sebastião Rodrigues Cabral.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

RECURSO Nº: 105.623 - I.R.P.J. - EXS. DE 1988 A 1990

ACORDÃO Nº: 101-86.905

RECORRENTE: EDITEL LISTAS TELEFONICAS S/A

RECORRIDA: D.R.F. EM CURITIBA (PR)

R E L A T O R I O

EDITEL LISTAS TELEFONICAS S/A, empresa qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Curitiba (PR), que julgou procedente, em parte, o lançamento de ofício formalizado no Auto de Infração de fls. 311/313.

A matéria tributária refere-se ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica relativo aos exercícios de 1988 a 1990, períodos-base de 1987 a 1989, e resultou da apuração das irregularidades assim descritas na peça vestibular:

"1. LUCRO A MENOR NA ALIENAÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE POR MAJORAÇÃO INDEVIDA DE CUSTO:

Importância não reconhecida pelo contribuinte como lucro na alienação de participações societárias, por ter majorado indevidamente o seu custo a título de ganho em investimento avaliado pelo patrimônio líquido - resultante de operações simuladas efetuadas com empresas controladas e interligadas, conforme descrito no item 1 do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal; ...

2. SUBAVALIAÇÃO DO ESTOQUE FINAL DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO:

Avaliação a menor do estoque final de produtos em elaboração, decorrente da não apropriação da parcela devida no rateio dos custos fixos, ocasionando um aumento indevido do custo dos produtos vendidos, conforme descrito no item 2 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal; ...



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

3. PROVISÃO PARA CREDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA
EFETUADA A MAIOR

Débito à conta de resultado da provisão para crédito de liquidação duvidosa em valores superiores aos limites legais, conforme descrito no item 3 do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal; ...

AJUSTE PARTE "B" DO LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL:

Considerando que no exercício de 1988, período-base de 1987, a empresa declarou um prejuízo fiscal de Cz\$ 423.131.914,00 (...), fica o saldo a compensar do mesmo alterado conforme demonstrativo abaixo, devendo o contribuinte corrigir a escrituração no Livro de Apuração do Lucro real, tendo em vista eventuais compensações futuras...".

Contestando a exigência, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a impugnação de fls. 325/363, acompanhada dos documentos de fls. 365/384, alegando, em síntese, que:

1. Quanto ao 1º Item da Autuação:

- é impossível concluir-se, como procedido pela Fiscalização, que Mangabeiras e Roberto Ronaldo Pinheiro, com 48% e 3,61% de seu capital social, detivessem o seu controle acionário, tendo em vista que, além daquela investidora ser controlada por sócios estrangeiros, domiciliados no exterior, havia um terceiro sócio - Aro - detendo, igualmente, 48% do seu capital social;

- assim, na ausência de comprovação de acordo entre Mangabeiras e Roberto, não se pode concluir que com ela (Editel), assim como com sua então controlada - Edigraf -, da qual juntamente com o mesmo Roberto dividia na proporção de 99,9% e 0,1% as ações componentes do respectivo capital social, ocorria o mesmo controle acionário verificado na Mangraf, cujo capital se dividia entre Mangabeiras e o citado Roberto Ronaldo Pinheiro, nas relações de 96% e 4%;

- é de igual modo despropositada a alusão fiscal de que por serem os advogados Ordélio de Azevedo Sette e Raul de

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

Araújo Filho, à época dos fatos questionados, procuradores de Mangabeiras e de seus sócios controladores (pessoas físicas estrangeiras domiciliadas no exterior), deveriam os interesses da Aro, por apresentar como únicos detentores de seu capital social, os dois representantes nominado, estarem subordinados aos daquela companhia, que, profissionalmente, tinham o dever de defender;

- portanto, caem por terra as conclusões consignadas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal de que: a) o ágio pago pela Mangraf, ao adquirir seu primeiro lote de ações da Edigraf corresponderia a um contra senso comercial, por supostamente envolver a compra com mais valia, do direito à participação no capital de empresa controlada, indiretamente, por quem controlava a adquirente; b) as operações comerciais societárias envolvendo empresas interligadas, entre outras a impugnante, tratavam-se, em seu conjunto, de simulação, previamente arquitetada, com a finalidade precípua de elidir obrigação tributária principal;

- não ofendeu a qualquer preceito legal ao deixar de proceder a reavaliação e, conseqüentemente, de constituir reserva para tal finalidade, quando empregou, para integralizar parcialmente o capital da Edigraf, bens de seu ativo imobilizado pelos respectivos valores contábeis e que, em função dessa diferença, entre os valores contábil e de mercado, o ágio exigido da Mangraf fez-se necessário, quando essa adquiriu seu primeiro lote de ações da Edigraf, oriundas do aumento de capital nessa última, tendo o diferencial sido livremente negociado entre as partes, praticado por pessoas jurídicas distintas da autuada, e constituído na forma do par. 2º, do art. 13 e par. 1º do art. 182, da Lei nº 6.404/76, para resguardar o investimento dos antigos acionistas da sociedade, entre eles e a impugnante, evitando-se, com isso, uma gratuita e injustificada transferência patrimonial de recursos da Edigraf, em favor da nova sócia Mangraf, que, de outra forma, inexoravelmente, ocorreria;

- quanto o lançamento contábil do ganho por equivalência patrimonial, efetuado em virtude da alienação de sua participação no capital da Edigraf, em prol da Mangraf, o mesmo decorreu da imposição legal contida no art. 27 do D.L. 2.341/87;

- por outro lado, o curto espaço de 38 dias, decorrido entre a constituição da Edigraf e da alienação de sua participação na mesma, bem como o fato da adquirente Mangraf ter

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

alterado sua razão social para Editel Gráfica e Editora Ltda., não comprometem a lisura das operações em tela, especialmente porque inexistiam, à época, razões para fugir à tributação da referida alienação, já que acumulava vultosos prejuízos que não lhe permitiam ter expectativa de compensá-los em período inferior a quatro anos;

- conclui, assim, que os fatos descritos pela fiscalização não são elementos de convicção suficientes para que se tomem as operações em causa como conjunto de manobras diversionistas, componentes de um simulacro, visto que, em seu todo ou isoladamente, referidas transações revestiram-se de irrestrita licitude, estando todas as operações registradas no Registro do Comércio, sem que qualquer delas ou em seu conjunto atente contra o disposto no artigo 120 do Código Civil;

- aduz, ainda, que à exceção do art. 51 da Lei nº 7.450/85, que segundo renomados tributaristas, é inconstitucional, e do item 06 do PN CST nº 46/87, a capitulação legal relativa à infração em foco constitui-se num amontoado de generalidades, sem vinculação específica ao âmago da virtual infração apontada pela Fiscalização;

- alega, finalmente que, se às operações em pauta correspondesse algum fato gerador de obrigação tributária principal, o mesmo teria ocorrido em 1988, quando, com a quitação do negócio (via cancelamento mútuo de dívidas e direitos) dispôs econômica e juridicamente do fruto da venda de sua participação na Edigraf, não podendo, pois, prosperar a autuação relativa a esse tópico.

2. Quanto ao 2º item da Autuação:

- não há embasamento legal para a pretensão fiscal de apropriar custos comerciais aos estoques dos produtos em elaboração, vez que o art. 183 do RIR/80 só faz alusão à incorporação de valores relacionados com gastos da produção;

- informa que em 1987 desmembrou seu parque gráfico, passando a impressão das listas telefônicas à responsabilidade de empresa constituída para esse fim, e a partir daí, a impugnante passou a incumbir-se apenas das demais atividades

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

inerentes ao ramo, em função disso, foi obrigada a alterar seus procedimentos contábeis, para que pudesse, convenientemente, avaliar os custos vinculados às suas receitas, adotando, para tanto, o critério de apropriar os gastos incorridos às listas entregues no período;

- com a nova estrutura operacional, os que eram seus mais significativos custos fixos, como salários e respectivos encargos, passaram à responsabilidade da empresa gráfica, desvinculados, portanto, da edição das listas e da venda de anúncios, cujos gastos passaram a constituírem-se em meras despesas operacionais;

- esclarece que os termos "custos industriais fixos" e "custos comerciais fixos" que emprega, não exprimem com precisão a natureza dos gastos que registram, pois além de não guardarem qualquer vinculação com o processo produtivo, já que não possui um "setor industrial" no sentido clássico da palavra, também incluem despesas comerciais, como a manutenção de escritórios regionais nas cidades sedes das companhias telefônicas contratantes, sendo, a seu ver, inadmissível, que tais dispendios sejam tomados como custo dos produtos em fabricação, nos moldes levados a efeito pela fiscalização;

- após alegar equívoco no critério utilizado na planilha de cálculo elaborada pela fiscalização, requer que, na eventualidade de seus argumentos não serem acolhidos, sejam considerados os efeitos da correção monetária sobre o acréscimo do patrimônio líquido resultante da glosa dos custos, na quantificação do prejuízo compensável;

3. Quanto ao 3º Item da Autuação:

- alega que o art. 221 e seu inc. I do RIR/80 permitem que se constitua provisão para devedores duvidosos em montante equivalente a 3% sobre a totalidade dos créditos da empresa, independentemente da eventual origem operacional dos mesmos, razão porque reclama o cancelamento do crédito tributário relativo a este item.

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

Em informação fiscal às fls. 505/538, o autor do feito, após contraditar as razões oferecidas na impugnação, propugna pela manutenção parcial do lançamento, para que se exclua do montante tributável no item 2 do Auto de Infração, o efeito da correção monetária no exercício de 1990.

A autoridade de primeira instância, acolheu a proposta fiscal e julgou procedente, em parte, a ação fiscal, nos termos da decisão de fls. 540/577, assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA
Exercícios financeiros: 1988 a 1990
Períodos-base: 01/01/87 a 31/12/89
GANHO DE CAPITAL/OPERAÇÕES SIMULADAS: Está compreendido no campo de incidência do imposto de renda qualquer ganho de capital, independentemente da denominação que lhe emprestem, ou de roupagens diversas que lhe atribuam, para elidir o surgimento ou reduzir, indevidamente, a obrigação tributária principal. SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES: A escrituração da companhia será mantida com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, registrando as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. PROVISÃO PARA CREDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA: Somente os créditos oriundos da atividade operacional da empresa podem compor a base de cálculo dessa provisão. MULTA: Todas as infrações ao RIR/80, sem penalidade específica, estão sujeitas à multa do artigo 723 daquele Regulamento. Ação fiscal parcialmente procedente."

Os fundamentos que respaldaram o citada decisão estão consignados às fls. 548/576, os quais passo a ler em sessão, na íntegra, para conhecimento dos demais Membros deste Colegiado.

Dessa decisão a contribuinte foi cientificada em 23/03/93 e, ainda irresignada, interpôs em 20/04/93 o recurso voluntário de fls. 582/616, postulando a sua reforma e consequente cancelamento da exigência fiscal, com fundamento nos mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, os quais reedita, basicamente, em sua íntegra.

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

V O T O

Conselheira MARIAM SEIF, Relatora

O recurso é tempestivo e assente em lei. Dele, portanto, conheço.

Como visto do relato, três são as infrações apontadas na peça básica :

- a) apuração de lucro a menor na alienação de bem do ativo permanente, por majoração indevida de seu custo;
- b) subavaliação do estoque final de produtos em elaboração; e
- c) provisão para créditos de liquidação duvidosa efetuada a maior.

Apesar dessas imputações, a ação fiscal limitou-se a determinar a retificação dos prejuízos a compensar dos exercícios fiscalizados e a exigir a multa prevista no art. 723 do RIR/80, que, segundo a decisão recorrida foi fixada em 25,58 UFIRs, acrescida dos juros de mora de 57,26 UFIRs, totalizando a exigência 82,84 UFIRs.

Quanto à primeira das infrações apontadas, ou seja a transformação em resultado tributável de parte do lucro na alienação de participações societárias, por suposta majoração indevida do seu custo "a título de ganho em investimento avaliado pelo patrimônio líquido resultante de operações simuladas efetuadas com empresas controladas e interligadas", verifica-se o seguinte:

Em primeiro lugar, segundo a decisão recorrida, enquanto a Recorrente tinha e, mesmo após todas as operações, continua a ter como acionistas: Empresa Mangabeiras com 48%; Aro Participações Ltda. com 48% e Roberto Ronaldo Pinheiro com 3,61%; por sua vez a EDITEL GRAFICA (EDIGRAF), onde teria ocorrido a alegada simulação, após as operações de subscrição de capital com ágio, equivalência patrimonial e alienação da participação

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

societária da RECORRENTE para a MANGRAF ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., tinha como acionista a RECORRENTE com 99,9% e ROBERTO RONALDO PINHEIRO com 0,1% e, agora, é controlada pela Empresa Mangabeiras com 96% e Roberto Ronaldo Pinheiro com 4%. Portanto, além de ter ocorrido uma efetiva transferência de capital entre empresas, que perante a legislação brasileira possuem personalidade jurídica distinta, ainda se concluiu que a ARO, que, através da Recorrente, participava indiretamente do capital da EDIGRAF, após as operações, dela não mais participa, tendo os seus sócios sido recompensados, justamente com o ágio obtido na alienação do controle da EDIFRAF.

O capital da EDIGRAF que, inicialmente, era de Cz\$ 75.200.000,00, com a subscrição efetuada pela MANGRAF, passou para Cz\$ 125.200.000,00, constituindo ainda uma reserva de ágio de Cz\$ 230.000.000,00, nos termos do art. 343, inc. I, do RIR/80, em razão do ágio cobrado na subscrição. A participação da RECORRENTE na EDIGRAF, após o aumento de capital passara de 99,9% para 60%.

A fiscalização questiona as consequências da subscrição com ágio e posterior alienação da participação que permitiram à Recorrente proceder ao ajuste no valor da participação societária pela equivalência patrimonial, ocasionando a diferença de Cz\$ 148.730.814,59, que se acresceu ao custo contábil da participação societária, nos termos do art. 261 do RIR/80, como expressamente consigna a decisão recorrida, ao declarar que a "investidora (Rcte) computou no custo da venda, nos termos do art. 27 do Decreto-lei nº 2.341/87, além do valor original de sua subscrição e dos efeitos da correção monetária, um ganho por equivalência patrimonial, não tributável, nos moldes do art. 262 do RIR/80, equivalente a Cz\$ 148.730.814,59", reconhecendo apenas um lucro tributável de Cz\$ 8.716.550,31, que é a diferença entre a alienação do investimento por Cz\$250.000.000,00 e o custo inicial + equivalência patrimonial + correção monetária

Todavia, tanto a fiscalização como a decisão recorrida não negam a ocorrência do efetivo aumento de capital e da alienação societária da EDIGRAF, assim como as repercussões fiscais dessas operações e a correção de todos os lançamentos contábeis na Controladora (Rcte.) e controlada (EDIGRAF), questionando apenas a possibilidade da cobrança de ágio no aumento de capital pela EDIGRAF, vez que a subscritora desse capital, que foi a MANGRAF, não teria declarado na sua contabili-

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

dade o fundamento do pagamento do ágio e, à vista dos cálculos que apresentam, baseados nos valores que os bens poderiam ter por ocasião da alienação e nos lucros apurados nos anos seguintes à alienação e nos lucros apurados nos anos seguintes à alienação da participação societária, o ágio poderia atingir o montante de CZ\$ 118.863.053,36.

Intimada às fls. 218, a EDITEL GRAFICA E EDITORA S/A, que é sucessora da MANGRAF, a dizer qual o fundamento econômico para pagamento do ágio, ela esclareceu decorrer da necessidade de equalizar a participação societária entre antigos acionistas e a subscritora e que tinha como origem não só o valor de mercado de todos os bens móveis e imóveis, mas também da perspectiva de rentabilidade futura.

E evidente que possíveis falhas na escrita contábil da subscritora do aumento de capital (MANGRAF) não interferem nos registros e direitos: quer da EDIGRAF, que foi quem aumentou o capital e recebeu o ágio, quer de sua controladora, que à época era a ora Recorrente.

Do mesmo modo, não tem a menor sustentação valem-se a Fiscalização e a decisão recorrida de valores de bens projetados para o período da alienação da participação (três anos antes), isto é, sem uma avaliação rigorosa, e muito menos querer fundamentar uma simulação na cobrança do ágio e no consequente registro dos reflexos na equivalência patrimonial com base nos lucros efetivamente apresentados no período que seguiu a alienação da participação societária, dado que a lucratividade geralmente é totalmente diferente da prevista, notadamente quando ainda nestas condições, reconhecem poder o ágio alcançar o montante de CZ\$ 118.863.053,36.

A eventual evasão fiscal, caso tivesse existido, não estaria no ágio cobrado na subscrição de capital da EDIGRAF pela MANGRAF, mas no valor da cessão dos bens da Recorrente para a formação do capital da EDIGRAF, que, como ressaltou no relatório e decisão recorrida, foram transferidos "segundo seus contabilizados valores históricos, equivalentes em seu total a CZ\$ 74.387.580,00, conforme registra o Laudo de Avaliação de fls. 159/171, tendo apesar da defasagem que apresentavam em relação ao valor de mercado, preferido não constituir a reserva de reavaliação para os haveres transferidos na mencionada transação"

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

Assim, não há como concluir-se pela simulação nas operações de subscrição do capital da EDIGRAF pela MANGRAF e do resultado reconhecido na contabilidade da alienação da participação societária pela Recorrente à MANGRAF, que fundamentaram a alegada exigência do "lucro a menor na alienação de bem do ativo permanente, por majoração indevida de seu custo".

Isto porque, ao contrário do sustentado na decisão recorrida, a legislação fiscal não derogou o conceito de simulação previsto no art. 102 do Código Civil, que assim conceitua o ilícito:

"Art. 102 - Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I - Quando apresentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

II - Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - Quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados."

Ora, no caso dos autos, a Fiscalização não apontou a transmissão de direitos a interpostas pessoas: pois, não restou qualquer dúvida, quer na subscrição e aumento de capital da EDIGRAF, quer na alienação da participação societária da Recorrente à MANGRAF; não se provou a existência de declaração, condição ou cláusula ficta, vez que o aumento de capital e do patrimônio líquido da EDIGRAF não foi tornado insubsistente posteriormente; e, também não se mencionou a existência de documentos pré ou pós-datados.

Simulação é a circunstância real a ser cabalmente comprovada em cada situação concreta e, não tendo o art. 102 do Código Civil sido alterado, passa a sua disciplina para o Direito Tributário com efeito vinculante.

Entendo que o autuante não deu adequada interpretação ao disposto no art. 51 da Lei nº 7.450/85, vez que

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

parece ter conceituado como simulação dos atos jurídicos o eventual ou por ele suposto motivo que lhe deu origem, quando esse motivo seja, ou leve em consideração, a potencialidade de resultar economia de imposto, o que, além de não ser correto, tendo em vista o enorme prejuízo apresentado pela autuada no próprio exercício, ou seja, Cz\$423.131.914,00, somente poderia imaginar ou justificar tal planejamento se a empresa não mais tivesse condições de compensar os prejuízos, o que evidentemente não era o caso.

A interpretação mais favorável aos interesses da Fazenda que pode ser dada ao disposto no art. 51 da Lei 7.450/85, sem que ela colida com os princípios constitucionais e complementares que regem a tributação, parece ser a que se verifica da conclusão de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, no artigo que escreveu sobre Elisão e Evasão Fiscal, in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 13, Ed. Resenha Tributária, pág. 192, verbis:

"O art. 51 da Lei nº 7.450 define que os fatos geradores previstos em normas específicas de incidência sobre ganhos e rendimentos de capital (art. 39 e 40 da Lei nº 7.450) sejam considerados como do tipo funcional, isto é, ocorridos pelos efeitos dos atos, independentemente de sua estruturação jurídica. O art. 51 não é norma em aberto, que autoriza o lançamento do imposto sobre todo e qualquer ganho ou rendimento de capital, sendo necessariamente vinculado às outras normas específicas de incidência previstas nos arts. 39 e 40 da Lei nº 7.450, que ficam qualificadas pelo art. 51."

Finalmente, assinala-se que esta Câmara, através do Acórdão nº 101-84.908, já reconheceu que:

101-84.191

"IRPJ - Não existe restrição, na legislação do imposto de renda, de que uma pessoa jurídica, que adquira participação societária em outra empresa, efetue o pagamento de ágio, com fundamentação econômica baseada na rentabilidade futura do investimento, ainda que a aquisição se processe junto à empresa ligada à adquirente. O ágio regularmente pago poderá ser deduzido ou excluído na

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

determinação do lucro real da investidora, desde que observadas as condições previstas na legislação do imposto de renda, quando da aquisição do investimento."

Nestas condições, dou provimento ao recurso nesta parte.

Com referência à segunda das infrações apontadas, ou seja, a subavaliação do estoque final de produtos em elaboração, verifica-se que a partir do exercício social de 1988, quando a empresa criou a EDITEL GRAFICA (EDIGRAF), com objetivo de imprimir as listas telefônicas para a Recorrente, e outras atividades, a Recorrente alterou seu sistema de apropriação de custos, deixando de imputar aos produtos em elaboração o que, tanto a Fiscalização como a Recorrente intitularam de custos fixos industriais e custos fixos comerciais.

Do exame dos autos verifica-se: por um lado que, apesar da recorrente haver transferido para EDIGRAF a incumbência da impressão ou outras tarefas diretamente relacionadas com ela, muitas das atividades diretamente relacionadas com a parte industrial ainda ficaram a seu cargo, daí manter certos departamentos que continuam a cuidar da parte editorial, assistindo, portanto, razão à fiscalização quando procede à glosa dos custos fixos industriais, referentes aos produtos em elaboração, indevidamente contabilizados como Custo dos Produtos Vendidos.

Por outro lado, não assiste razão à autoridade fiscal quando glosa os chamados Custos Fixos Comerciais, onde se incluem as despesas de marketing e com todas as Divisões Regionais (Comerciais) espalhadas no País que albergam, entre outras, despesas com promoção e publicidade, despesas com aluguéis, despesas de viagem, etc., isto porque, tendo a Recorrente contabilidade de custos integrada, os diversos incisos do art. 183 do RIR/80 relaciona de forma exaustiva o gênero das verbas que obrigatoriamente devem-se relacionar com o custo de produção dos bens, nelas não se incluindo as despesas comerciais.

As despesas comerciais, como o próprio nome diz, não guardam relação com o processo produtivo e não são alcançadas pelo disposto no art. 183, isto é, não compõem o custo de

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

produção. O próprio art. 187 da Lei nº 6.404/76, invocado pela decisão recorrida, segrega o seu inciso III as despesas com vendas.

Em conclusão, adotando a nomenclatura e valores glosados arrolados pela Fiscalização às fls. 298 e 299 e utilizando-se a proporção (TOTAL TRIBUTADO : SOMA DOS CUSTOS FIXOS (industriais e comerciais) x CUSTOS FIXOS COMERCIAIS GLOSADOS), dou provimento parcial ao recurso para restabelecer a dedutibilidade dos chamados Custos Comerciais Fixos, nos valores de Cz\$216.884.412,34 e NCz\$10.103.382,38, nos anos-base de 1988 e 1989, respectivamente.

A Recorrente foi acusada ainda de contabilizar em excesso a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa no período-base de 1989, por duas razões: a primeira, porque o montante da conta de Clientes não seria NCz\$10.635.390,00 e sim NCz\$ 9.633.995,27; a segunda, porque incluiu no cálculo da provisão créditos com a Empresa Mangabeiras Ltda. (qualificada pela Fiscalização como controladora), no valor de NCz\$1.148.057,00 e com a interligada Editel Gráfica e Editora, no valor de NCz\$ 13.336.895,00.

Quanto ao primeiro fato, a autuada sequer contesta o fato, portanto, procede a glosa de 3% sobre a importância de NCz\$1.001.394,73, ou seja, NCz\$30.041,85.

Quanto à exclusão da base de cálculo dos créditos para com controladas, controladoras ou interligadas, a jurisprudência consolidou-se no sentido de que as únicas restrições admitidas são as expressamente previstas no art. 221, par. 3º, do RIR/80 (vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia, ou de operações com garantia real), neste sentido, basta transcrever duas das elucidativas ementas de julgados desta Câmara:

"PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - A provisão para devedores duvidosos incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo art. 221 do RIR/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas". (Ac. 101-79.990)

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/003.049/91-38

ACORDÃO Nº 101-86.905

"IRPJ - PROVISÃO PARA CREDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - Na interpretação do art. 221 do RIR/80, não cabe fazer distinções, a respeito de causa ou origem dos créditos que servem de base de cálculo da provisão, não previstas expressamente ou implicitamente no texto legal". (Ac. 101-79.573)

Neste último julgado, inclusive, questionava-se a viabilidade da provisão em cuja base de cálculo se incluíam créditos contra controladora.

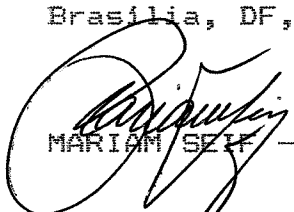
O Poder Executivo somente veio a limitar a efetivação da Provisão aos créditos decorrentes da exploração da atividade operacional com o novo RIR, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/94, sem distinguir porém o grau de interrelacionamento societário.

Deste modo, voto pelo restabelecimento parcial da Provisão no montante de NCz\$434.548,56.

Finalmente, tendo em vista que a lei estabelece em tese penalidade específica para todas as infrações apontadas nos presentes autos, excluo da exigência, por indevida, a penalidade prevista no art. 723 do RIR/80.

Em face do exposto, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 148.730.814,59, Cz\$ 216.884.412,34 e NCz\$ 10.537.930,94, nos exercícios de 1987, 1989 e 1989, respectivamente (padrões monetários às épocas), bem como a exigência da multa prevista no art. 723 do RIR/80.

Brasília, DF, 16 de agosto de 1994


MARIAM SELF - RELATORA