



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Processo nº 13062/000.015/89-36

acas

Sessão de 17 de abril de 1991

ACORDÃO Nº 103-11-183

Recurso nº: 95.526 - IRPJ - EXS: DE 1986 a 1988

Recorrente: KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A

Recorrida: DRF em SANTO ÂNGELO - RS

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS/INCORPORAÇÃO DE EMPRESA.

Inaceitável a compensação de seus próprios prejuízos, por parte da empresa incorporadora, quando a referida incorporação se deu de forma apenas aparente, tendo de fato, sido extinta a empresa que aparece com a roupagem de incorporadora e sobrevivido a que é tida como incorporada.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL.

É legítima a incidência do Imposto de Renda sobre a receita omitida, apurada pela fiscalização estadual, principalmente quando o respectivo tributo estadual tenha sido pago pela empresa autuada, não apresentando a mesma, perante o fisco federal, prova capaz de elidir a presunção de omissão de receita.

IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS.

É indedutível a despesa com tributos, quando ocorrer o desrespeito a dispositivo expresso de lei, aplicável especificamente à matéria.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO PERMANENTE/AMORTIZAÇÃO NA FASE CONTESTATÓRIA.

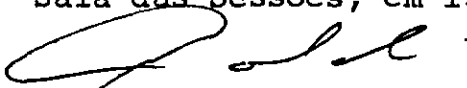
Os reflexos no patrimônio líquido, decorrentes da correção monetária de bem do ativo diferido, indevidamente lançado como despesa operacional, só ocorrem a partir do exercício seguinte àquele em que se deu a glosa e à competente regularização do dispêndio no ativo permanente. No cálculo da aludida correção monetária, admite-se o reconhecimento da amortização ao percentual de 20% ao ano.

Acórdão nº 103-11.183

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a parcela correspondente ao encargo de amortização, no cálculo de correção monetária do ativo diferido. Vencidos, pelo voto de qualidade, os Conselheiros Antonio Passos Costa de Oliveira, Dícler de Assunção, Victor Luis de Salles Freire e Luiz Alberto Cava Maceira, que também davam provimento às quantias de Cr\$ 4.847.518.224 no exercício de 1986 (ano-base de 1985) e Cr\$ 23.159,10, no exercício de 1987 (ano-base de 1986).

Sala das Sessões, em 17 de abril de 1991.



MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

PRESIDENTE



MARIA DE FATIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO

RELATORA

VISTO EM ZAINITO HOLANDA BRAGA
SESSÃO DE 7 0 OUT 1991

PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ILCENIL FRANCO e LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA.

RECURSO Nº 95.526

Acórdão nº 103.11.183

Recorrente: KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A.

R E L A T Ó R I O

KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A., Sociedade Comercial, jurisdicionada pela DRF de Santo Ângelo (RS), recorre da decisão de primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 13/13v.

O Auto foi lavrado em 29.03.89, em virtude das seguintes infrações:

a) compensação indevida de prejuízos fiscais acumulados pela empresa interligada BKN Avícola S/A., que incorporou de, modo irregular, a autuada, no exercício de 1986;

b) compensação indevida de prejuízo fiscal, apurado pela empresa sucedida Kepler Weber Lojas S/A., tendo em vista apropriação a maior de despesa de amortização; além de omissão de receita, apurada pela fiscalização estadual, no exercício de 1986;

c) compensação indevida de prejuízo fiscal, no exercício de 1988, apurado pela empresa sucedida Kepler Weber Veículos S/A., tendo em vista a apropriação indevida como despesa operacional de gastos com sua criação, implantação, organização e viabilização; bem como, omissão de receita de correção monetária sobre esse gasto, que deveria ser registrado no Ativo Diferido;

d) apropriação indevida de ICM e multa como despesa operacional, no exercício de 1987.

A exigência foi impugnada parcialmente (fls. 40/48), tendo a autuada alegado que a sua incorporação pela BKN Avícola S/A. foi perfeitamente regular e que inexistia qualquer óbice na legislação, para que a incorporadora compensasse seus próprios prejuízos; que improcede a glosa da compensação de prejuízo da empresa Kepler Weber Lojas S/A., em razão de a omissão de receita, ser decorrente de autos lavrados pela fiscalização estadual, baseados em diferenças de estoque, que resultaram de um sistema deficiente de controle; que, quando no inventário físico eram apuradas diferenças, eram emitidos os devidos acertos de estoque e levadas as dife



Acórdão nº 103.111.183

diferenças à tributação; que, embora admitindo ter debitado indevidamente no resultado o valor com gastos de implantação, alega que, com a apropriação da receita de correção, o valor da amortização 'teria de aumentar; e que, pelo Decreto-lei nº 1.598/77, é permitida a dedução dos impostos pagos fora do exercício de competência.

Os autuantes opinaram pela manutenção integral do Auto, na Informação de fls. 99/104.

A decisão de fls. 123/138 manteve o Auto, fundamentando-se nas seguintes conclusões:

a) a autuação com base em levantamento efetuado pela fiscalização estadual é perfeitamente válida, ainda mais quando a autuada efetiva o recolhimento do tributo lançado;

b) procedimentos simulados, legais apenas em seu aspecto formal, não podem ser aceitos para legitimar consequências tributárias;

c) as despesas com recolhimento de ICM, relativo a exercício diverso do de competência, são indedutíveis;

d) a correção monetária do ativo permanente enseja repercussão no patrimônio líquido, apenas a partir do segundo exercício tributado;

e) a amortização é uma faculdade do contribuinte que deve ser exercida no momento oportuno, sendo inadmissível sua arguição na fase contestatória.

Ciente da decisão em 16.08.89, a contribuinte dela recorreu em 15.09.89. Na petição de fls. 143/149, são expostos os seguintes argumentos:

a) quanto à omissão de receita, insiste em que aquela 'que foi apurada pela fiscalização estadual decorreu de sistema falho de controle de estoque e do fato de as mercadorias serem transferidas de depósito fechado para o estabelecimento de venda, sem emissão de Nota Fiscal; que, em razão dessa falha, foi efetuado o pagamento do crédito tributário estadual; que o pagamento não com-

Acórdão nº 103.11.183

comprova a omissão, vez que, ao apurar as diferenças de estoque, a própria empresa efetuava os acertos globalizados, levando as diferenças a maior, à tributação;

b) quanto à incorporação de empresa, assevera que a peça decisória não faz qualquer alusão à ilegalidade formal dos atos praticados no procedimento, no qual foram seguidos todos os passos essenciais, tornando-a um ato jurídico perfeito; que o Fisco não provou a existência de simulação; e que o Fisco não pode influir na estrutura jurídico-privada dos negócios do contribuinte, como ensina Ruy Barbosa Nogueira;

c) no tocante à apropriação, como despesa, do ICM e multa, sustenta que o Regulamento do Imposto de Renda assegura a dedutibilidade dos tributos como custo ou despesa, no momento da ocorrência do fato gerador e que apenas as multas são indedutíveis; que, no caso em tela, o fato gerador só ocorreu no momento do lançamento pela fiscalização estadual;

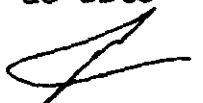
d) a respeito da correção do ativo permanente, entende que a decisão singular, não aceitando os reflexos da correção monetária no patrimônio líquido, deixa de ser equânime; que tem direito à amortização sobre o valor corrigido do ativo diferido;

e) por fim, reitera todos os argumentos expendidos na impugnação.

Através da Resolução nº 103-1033, de 11.01.90, esta Câmara decidiu converter o julgamento em diligência, para que fossem adotadas as seguintes providências:

a) o contribuinte fosse intimado a apresentar cópia autenticadas do livro Diário, tanto da Incorporadora, quanto da Incorporada, com todos os lançamentos e contrapartidas relativos à incorporação;

b) o contribuinte fosse intimado a proceder ao detalhamento dos "acertos globalizados", relativos às diferenças de estoque;



Acórdão nº 103-11.183

c) a fiscalização emitisse parecer conclusivo sobre os esclarecimentos do contribuinte, inclusive sobre a idoneidade da documentação apresentada;

d) fosse anexada ao processo, cópia legível da AGE de Kepler Weber Industrial s/A., e esclarecido a quem pertencem os quatro CGC's que são mencionados, no processo, como sendo de Kepler Weber Industrial S/A.

Em atendimento à diligência, a contribuinte apresentou os esclarecimentos de fls. 160/175, em que faz nova argumentação contra a decisão singular, informando que os vários CGCs são fruto das sucessivas incorporações de empresas do mesmo grupo. Além disso, deixa de apresentar os demonstrativos dos "acertos globalizados", por não terem sido utilizados na impugnação, e anexa cópias das folhas dos livros Diário, bem como da AGE.

Um dos autuantes emitiu o parecer de fls. 213/217, em que ressalta que a autuada apresentou uma nova impugnação, a qual não pode ser levada em consideração, por ser extemporânea; que a recorrente é contumaz realizadora de incorporações, pelo que são citados tantos CGCs; que os documentos revelam que não existem lançamentos da incorporação no livro Diário da Incorporadora, tendo sido esses lançamentos registrados somente no livro Diário nº 04 da Incorporada; que a Incorporadora era uma empresa inexistente na data da incorporação, pois não tinha patrimônio líquido nem ativo, não exercia atividade, nem tinha empregados; que a recorrente não apresentou todos os documentos e que a única alteração cabível no Auto de Infração, seria aquela que elevasse a multa de 50% para 150%.

É o relatório.



V O T O

Causa espécie que uma sociedade paralisada tenha condições de incorporar uma empresa economicamente forte. É racional que os acionistas de uma empresa sadia aceitem que ela seja absorvida por uma outra empresa em estado praticamente falimentar? Claro que não, pois o lógico seria a empresa vigorosa incorporar a empresa doente.

Acórdão nº 103-11.183

Ocorre que, se fosse adotada a posição lógica, os prejuízos acumulados pela sociedade deficitária não poderiam ser compensados com os da empresa forte. Diante disso, a única acionista de Kepler Weber Industrial S/A., sendo a acionista quase única também BKW Avícola S/A., engendrou toda uma roupagem de incorporação para, na prática, extinguir a incorporadora BKW Avícola S/A. Somente assim era possível beneficiar-se da compensação dos prejuízos fiscais.

Como havia Parecer Normativo, reconhecendo que a sociedade incorporadora poderia compensar seus próprios prejuízos, foi montada toda essa operação em que a empresa que competia ser extinta, porque de fato inexistente, é que terminou por absorver a empresa poderosa. Entretanto, como a realidade é mais forte que a aparência, o que se verifica é que a sociedade incorporada não deixou de existir, como deveria ocorrer, nos termos do art. 227 § 3º da Lei nº 6.404, de 15.12.76. Ao invés disso, a sociedade que deveria sobreviver, na realidade, foi extinta; com efeito, tanto sua denominação, quanto seu objeto foram substituídos pelos da sociedade incorporada.

Sobre essa matéria, alguns aspectos de fato, verificados no exame do presente processo, merecem ser destacados, por tornarem evidente que a questionada incorporação foi, apenas, aparente:

1- O objeto social da empresa incorporadora, BKW Avícola S/A., segundo o art. 3º dos seus Estatutos Sociais, às fls. 108, era o seguinte:

"Artigo 3º - A sociedade tem por objeto a industrialização, montagem, comércio, representação, importação e exportação de equipamentos agrícolas, especialmente incubadeiras-chocadeiras para aves e prestação de assistência técnica a tais equipamentos."

Quanto à empresa incorporada Kepler Weber Industrial S/A., era o seguinte o seu objeto social, conforme art. 3º dos seus Estatutos Sociais, às fls. 58:



Acórdão nº 103-11.183

"Artigo 3º - A sociedade tem por objeto a indústria, o comércio e a montagem de máquinas agrícolas, silos, secadores; equipamentos para avicultura; equipamentos para maltaria e cervejaria; caldeiraria em geral; a exportação dos produtos de sua indústria; a representação por conta própria e à base de comissões; a participação em outros empreendimentos."

Como se vê, as duas empresas tinham objetos sociais bastante diferentes. A empresa incorporadora, que, pela lógica, seria a que deveria permanecer no universo econômico-jurídico, no mesmo ato de incorporação, alterou o seu objeto social, para adotar exatamente o que pertencera à empresa incorporada, conforme se depreende do item 6 da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, que promoveu a incorporação, às fls. 115.

2- A mesma ata da Assembléia Geral Extraordinária, de fls. 114 a 119, demonstra que a empresa incorporadora, além do objeto social, passou a ter a mesma razão social, a mesma sede, o mesmo exercício social e a mesma diretoria da sociedade extinta.

3- Em decorrência da diligência realizada, o representante da empresa autuada apresentou as informações de fls. 160 a 175, onde ficaram bastante claros os objetivos pretendidos com a questionada incorporação, bem como, as condições precárias em que se encontrava a empresa incorporadora, isso afirmado por seu próprio representante, a saber:

"...os resultados foram se tornando cada vez mais tímidos, acumulando consideráveis prejuízos, alcançando a antítese dos objetivos da sociedade" (fls. 161).

"chegou-se a uma situação difícil: a BKW Avícola não tinha condições de frutificar. Os anos seguidos de prejuízos faziam-na acumular não apenas considerável prejuízo, mas também, colocavam a controladora, Kepler Weber S/A., em situação delicada..." (f 163).



Acórdão nº 103-11.183

É de se indagar, se faz algum sentido que uma empresa, reconhecidamente sem condições de frutificar, que só vem acumulando prejuízos, incorpore uma outra sadia, em atividade regular e lucrativa?

4- A aludida diligência também deixou patentes as seguintes circunstâncias:

a) No livro diário da "incorporadora", BKW Avícola S/A, em suas fls. 143 e 144, se encontra o balancete realizado em 30.06.85, do qual consta apenas o Passivo Circulante-débitos junto à controladora e, em contrapartida, o Patrimônio Líquido Negativo; sendo o seu Ativo igual a zero. Apresenta, também, uma Demonstração de Resultados, totalmente negativa.

b) No mesmo livro diário, às fls. 144, se encontra um registro assinado pelo contador da BKW Avícola S/A., que diz exatamente o contrário do que consta na Junta Comercial:

"Reconhecemos as presentes demonstrações contábeis contidas no balancete de 30 de junho de 1985. A partir da presente data a escrituração continua no livro diário nº 001, pelo sistema de processamento de dados, devido à incorporação pela empresa Kepler Weber Industrial S/A."

c) A seguir, verifica-se que não consta, na contabilidade da empresa BKW Avícola S/A., cujo patrimônio se encontrava nas condições demonstradas no balancete de fls. 143, qualquer lançamento da aludida incorporação, onde a empresa deficitária absorveria todo o patrimônio da empresa lucrativa, que foi extinta. Isso, obrigatoriamente, deveria ter sido feito, nos termos da legislação de regência.

d) O fiscal que realizou a diligência e que, portanto, teve oportunidade de examinar, com detalhes, a escrituração contábil de ambas as empresas, afirma, sobre o assunto o seguinte: (fls. 215). "Não existem lançamentos de incorporação no livro diário da BKW Avícola S/A., o que, dentro das normas contábeis, é uma irregularidade, pois a empresa que foi intitulada incorporadora não ef

Acórdão nº 103-11.183

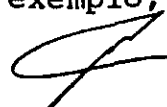
efetuiu em sua contabilidade nenhum lançamento relativo à incorporação. Os lançamentos de incorporação foram registrados, tão somente, no livro diário nº 04 (fls. 47 a 107) de Kepler Weber Industrial S/A." "...a incorporadora reiniciou a escrituração contábil com o livro diário nº 01 (em nome de Kepler Weber Industrial S/A./fls. 126), quando deveria utilizar o diário nº 02 da BKW Avícola S/A., pois, como quer a contribuinte, foi a BKW Avícola que incorporou a KWI".

e) Acrescenta, o autor da diligência, que a recorrente é contumaz realizadora de incorporações, haja vista os quatro CGCs relacionados às fls. 153, todos pertencentes à Kepler Weber Industrial S/A. Num curto espaço de tempo, a autuada foi incorporada pelo menos quatro vezes, todas elas por empresas pequenas, com grandes prejuízos. Coincidentemente, ditas incorporações foram realizadas no quarto exercício social, e último para compensação de prejuízos das "incorporadoras".

f) O relatório da diligência, por fim, conclui que a empresa incorporadora estava desativada há dois anos, sem nenhum patrimônio, com elevados prejuízos, existindo, apenas, no papel. Destaca, nesse sentido o seguinte:

- não possuía a incorporadora nenhum ativo;
- não possuía nenhum funcionário, desde agosto de 1983, quando despediu os últimos;
- parou de auferir receitas em janeiro de 1983;
- em 1983 eliminou o seu ativo circulante e o realizável a longo prazo, permanecendo, apenas com o permanente, o qual foi baixado no ano-base de 1984;
- assim permaneceu, até 30.06.85, data da incorporação.

5- Outro aspecto que cumpre destacar é a discrepância existente entre os lançamentos contábeis e os registros efetuados na Junta Comercial, às fls. 116 e 117, onde podemos verificar todas as etapas que compuseram a dita incorporação. A título de exemplo, destacamos algumas, pela ordem ali constante:



Acórdão nº 103-11.183

- a) apresentação análise e aprovação do Laudo de Avaliação;
- b) subscrição do aumento de capital da incorporadora;
- c) alteração do capital social da BKW Avícola S/A. para Cr\$ 3.897.386.349;
- d) transferência de todos os elementos ativos e passivos da Kepler Weber Industrial S/A., para o patrimônio de BKW Avícola S/A.

Somente após esses eventos, (que têm ressonância jurídica e contábil), é que se deliberou sobre a mudança da denominação da sociedade. Ora, como já foi visto, não consta da contabilidade em nome de BKW Avícola S/A., incorporadora, nenhum lançamento referente aos fatos indicados, havendo um completo desacerto entre o que consta na Junta Comercial e o que se registrou na contabilidade da incorporadora, ou seja, entre o que consta da AGE e do livro Diário da empresa. Os lançamentos contábeis, alusivos à incorporação, ocorreram, apenas, nos livros da incorporada. Por outro lado, a escrituração, de logo, teve continuidade em nome de Kepler Weber Industrial S/A.

Com base nesses pressupostos de fato, verificados no exame das peças do processo, passa-se aos aspectos teóricos e mais propriamente jurídicos, que envolvem a matéria litigiosa.

1- O registro dos atos societários na Junta Comercial estabelecem uma presunção "juris tantum", relativamente à efetividade desses atos, admitindo-se, portanto, que seja feita prova em contrário, como ocorreu no presente caso.

Apesar de a incorporação da sociedade Kepler Weber Industrial S/A., pela BKW Avícola S/A., ter tido os seus atos registrados na Junta Comercial, na realidade, não foi isso o que ocorreu. Tanto é assim que há um desacordo expresso entre os aludidos atos e os assentamentos contábeis, conforme anteriormente demonstrado. Nos mencionados assentamentos, ficou evidenciado que a empresa BKW Avícola S/A. é que foi incorporada, havendo até o lança-



Acórdão nº 103-11.183

lançamento, assinado pelo contador da mesma, nesse sentido. Vale lembrar que, de acordo com o artigo 75 do Código Comercial Brasileiro, os atos dos prepostos, no exercício de suas funções, dentro do estabelecimento comercial, obrigam ao comerciante.

2- Outro aspecto que merece ser abordado é o de que os efeitos fiscais dos atos jurídicos se verificam, prioritariamente, nos registros, contábeis da pessoa jurídica, sendo o registro na Junta Comercial mera exigência para fins de publicidade, nos termos estritos da legislação comercial, constituindo, sempre, uma simples presunção "juris tantum". Ora, não tendo sido efetuados os lançamentos contábeis relativos à incorporação, não havendo, mesmo, qualquer referência a eles nos livros da incorporadora e sim, ao contrário, é de se concluir que a mesma não poderia gozar dos favores concedidos pela legislação fiscal. A questionada incorporação, por consequência, não pode ter eficácia para fins tributários, uma vez que os efeitos fiscais devem estar respaldados da contabilida-de da empresa.

Por oportuno, convém recordar o disposto no art. 109 do Código Tributário Nacional:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

Nesse contexto, não se pretende negar que ocorreu a in-corporação e que ela produziu todos os efeitos assegurados pelo direito privado. Contesta-se, entretanto, que o ato praticado seja capaz de produzir efeitos, especificamente estabelecidos no campo tributário, para situações distintas.

Realmente, na medida em que a legislação tributária so-mente permitiu compensar prejuízos, quando a sociedade incorporado-ra é a deficitária, não resta dúvida que, evidenciado, mesmo que só pela substância e não pela forma, que a sociedade incorporadora é na verdade a sociedade incorporada, descabe aceitar, para efeitos



Acórdão nº 103-11.183

efeitos tributários, a compensação de prejuízos realizada.

Não fosse essa a conclusão, a determinação da lei tributária estaria sendo inobservada por simples artifício. Nenhuma relevância guarda para o direito privado, se a empresa incorporadora tem lucro e a empresa incorporada prejuízo, ou vice versa. Mas, para a legislação do imposto de renda, esse dado é fundamental e, por isso, a manipulação promovida, embora não possa ser no direito privado contestada, para efeitos tributários, ela implica inaceitabilidade da compensação de prejuízos pretendida. Do contrário, a distinção estabelecida no concernente ao imposto de renda teria sido inócua e jamais seria aplicada efetivamente.

3- Por outro lado, convém ressaltar que o "nomen juris" não qualifica o ato jurídico. O importante é o seu conteúdo, a sua natureza e os vícios que, porventura, possa ter. No presente caso, tem-se um enorme contra-senso. Como incorporadora, apresenta-se uma empresa que, de fato desapareceu do universo jurídico-econômico, enquanto pessoa, isto é, dotada de uma identidade específica, que é formada pelo seu nome, objeto, capital, sede, sócios, dirigentes, patrimônio, etc. No seu lugar sobreviveu, preservando todos os caracteres essenciais da sua identidade, a empresa tida como incorporada, que de fato deveria ter desaparecido do universo das sociedades, pois, nos termos do artigo 227, § 3º da Lei 6.404/76, a empresa incorporada, realmente, desaparece.

Lei 6.404/76

Art. 227 ...

§ 3º "Aprovados pela Assembléia Geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação".

As pessoas jurídicas têm uma natureza, uma identidade ontológica que está além do seu "nomen juris", ou do simples assentimento no Registro do Comércio. Têm nascimento, vida e morte, motivados por causas e elementos de ordem econômica e jurídica, que

... as formalidades dos atos societários. Necessário, pr

Acórdão nº 103-11.183

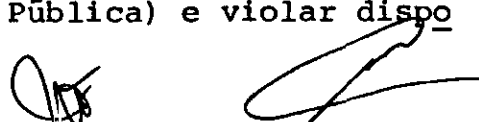
que, ao se examinar a matéria, faça-se uma análise mais profunda dos atos jurídicos que a compõem, não se limitando à superficialidade dos seus procedimentos e requisitos formais. Ressalte-se que, no Direito Comercial Brasileiro, autoridades do porte de Carvalho de Mendonça e João Eunápio Borges chegam a afirmar que não é o registro que confere personalidade jurídica às sociedades mercantis, isso só prevalecendo, com referência às sociedades civis.

4- Seguindo essa linha de raciocínio, cumpre salientar que, sendo a empresa, economicamente, uma unidade de produção organizada, a sua existência pressupõe o seu funcionamento. Não havendo funcionamento, não há empresa. Além disso, como ensina Asquini, jurista italiano, o conceito de empresa subentende, necessariamente a existência de um patrimônio e da organização. No caso, há a ausência absoluta dos dois requisitos. Como também, há a ausência absoluta de receitas, de atividades, de empregados, de capital, etc. Pode-se admitir que, na hipótese, existe a sociedade, jamais, a empresa. Pergunta-se, portanto, se haveria algum sentido econômico para tal incorporação, onde a sociedade incorporadora inexistente, enquanto empresa.

5- De tudo o que foi dito, ainda um fato incontestável se ressalta: a incorporação da sociedade Kepler Weber Industrial S/A. pela BKW Avícola S/A., foi aparente. Jamais os acionistas de ambas as sociedades quiseram fazer desaparecer a sociedade Kepler Weber Industrial S/A., do universo jurídico-econômico. Tanto é assim que a sua denominação social, a sua sede, o seu objeto, a sua diretoria foram, arditamente, apropriados pela empresa supostamente incorporadora.

6- Cabe, por fim, tecer algumas considerações sobre a ocorrência de simulação fiscal, já que a decisão de primeira instância contemplou essa matéria.

No meu entendimento, o ato de incorporação, ao conter de claração não verdadeira, está viciado de simulação, nos termos do art. 102, II, do Código Civil. E tendo em vista que o ato teve a intenção de prejudicar terceiro (a Fazenda Pública) e violar dispo



Acórdão nº 103-11.183

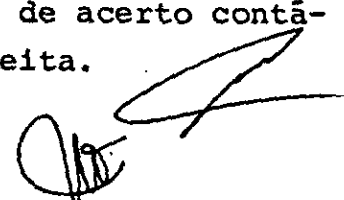
disposição de lei, inaplicável se torna a ressalva do art. 103 do mesmo Código.

Não impressiona o argumento da recorrente de que não foi apontada qualquer ilegalidade formal no ato de incorporação, que é um ato jurídico perfeito. No ato simulado, o defeito não está na forma, mas, na essência. Nele, a declaração da vontade é enganosa. Como ensina Caio Mário da Silva Pereira, a simulação consiste em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que, juridicamente, devia produzir". (Instituições de Direito Civil, Vol. I, Forense, 5a. ed., p. 460).

O direito moderno não se compadece com a simulação, até mesmo quando se utiliza a constituição de uma pessoa jurídica, com toda a validade formal, haja vista a teoria da superação da personalidade jurídica, advinda do direito anglo-americano, "Disregard of Legal Entity". Na verdade não se pretende desconsiderar, ou declarar nula a incorporação ocorrida, ou a personalidade da sociedade incorporadora, mas sim, de torná-la ineficaz para determinados fins, especialmente os fiscais, em virtude do prejuízo acarretado à Fazenda Nacional. Focalizou-se essa doutrina para demonstrar que personalidade jurídica não constitui um direito absoluto, mas está sujeita e contida pela teoria da fraude contra credores e pela teoria do abuso de direito. Nos termos da referida teoria, não se objetiva a dissolução da pessoa jurídica, quando desviada dos fins que determinaram a sua constituição, mas, tão somente, a desconsideração episódica da sua personalidade jurídica, para coibir a fraude ou o abuso do sócio. Registre-se que a teoria acima foi consagrada no Direito Brasileiro, através do art. 28 do Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078 de 11.09.1990).

Dessa forma, nego provimento ao recurso, no tocante a essa matéria.

Quanto aos demais pontos do contencioso, cabe notar, em primeiro lugar, que a recorrente não apresentou o detalhamento dos "acertos globalizados", como solicitado na diligência. Desse modo, não há como comprovar que as diferenças de estoque apuradas pela fiscalização estadual (fls. 27/30) foram objeto de acerto contábil, capaz de elidir a presunção de omissão de receita.



Acórdão nº 103-11.183

Sobre a dedutibilidade do ICM pago em exercício financeiro posterior àquele a que corresponda, inexistente amparo legal ao pleito da recorrente, "ex-vi" do disposto no art. 225 do RIR/80. (Decreto-Lei 1.598/77, art. 16).

Entendo que, quanto a essa matéria, não se deve cogitar da aplicação do disposto no art. 171 do RIR/80 (Decreto-Lei 1.598/77, art. 6º § 5º), já que existe um dispositivo legal específico, que, ao tratar da dedutibilidade de tributos, restringe-a ao período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador. (art. 225 do RIR/80/Decreto-Lei 1.598/77, art. 16). O art. 171 reproduz a norma genérica sobre a dedutibilidade de despesas, tendo em vista a inobservância do regime de escrituração. O art. 225, no meu entender, cria a exceção à regra, dando tratamento diferenciado aos tributos, considerando-os dedutíveis, apenas, no período-base em que ocorrer o fato gerador. Assim sendo, tem-se que o mesmo diploma legal tem uma norma específica e outra genérica, alusivas ao assunto. Entendo caber a aplicação da norma específica. Além do mais, convém ressaltar que a situação concreta da presente exigência não se enquadra na esfera de abrangência do art. 171 do RIR/80; já que a hipótese legal ali prevista trata da inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, o que não ocorreu no fato levado à tributação. Considero, também, que o citado art. 171 trata da admissibilidade de despesas escrituradas fora do período-base de competência, desde que dedutíveis, não amparando os dispêndios considerados indedutíveis, por força do mesmo Decreto-Lei.

No que tange à correção monetária, considero correto o entendimento esposado na decisão singular, de que os seus reflexos no patrimônio somente surgem após o primeiro exercício. No entanto, julgo que merece reparos a decisão, no que respeita à amortização relativa ao ativo diferido, já que considero cabível a dedução do referido encargo, ao percentual de 20% ao ano, quando do cálculo da Correção Monetária.



Acórdão nº 103-11.183

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para assegurar ao recorrente, no exercício de 1988, o direito à utilização do encargo de amortização, ao percentual de 20% ao ano, quando do cálculo da Correção Monetária do Ativo Diferido, confirmando-se, no mais, a decisão recorrida.

É o meu voto.

Brasília-DF., em 17 de abril de 1991

Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo

MÁRIA DE FATIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO - RELATORA