



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CLP

Sessão de 25 de abril de 1988

ACÓRDÃO Nº 105-2.607

Recurso nº 91.744 - IRPJ - EX. DE 1984

Recorrente CONDOR - EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM BELO HORIZONTE (MG)

LUCRO REAL - Compensação de prejuízos - Conforme documentação acostada aos autos, verifica-se a legalidade da operação de incorporação de empresa, com a consequente compensação dos prejuízos fiscais acumulados da incorporadora, pelo que indevida a exigência tributária.

CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental hábil e idônea das respectivas operações e da normalidade, usualidade e necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONDOR - EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

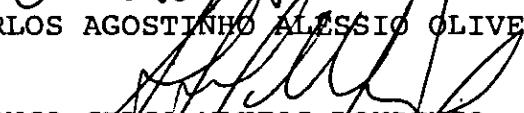
ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a parcela referente à incorporação; nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Digésio Gurgel Fernandes (Relator), Paulo Baltazar Carneiro (Suplente convocado) e Carlos Agostinho Aléssio Oliveto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Afonso Celso Mattos Lourenço.

Sala das Sessões, 25 de abril de 1988

v.v

Assinatura manuscrita, provavelmente do Conselheiro Afonso Celso Mattos Lourenço.


CARLOS AGOSTINHO ALESSIO OLIVETO - PRESIDENTE


AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO - REDATOR-DESIGNA-
DO

VISTO EM
SESSÃO DE:


MARCELO HENRIQUES RIBEIRO DE OLIVEIRA - PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

19 MAI 1988

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: RP/105-0.101

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse
lheiros: Hugo Teixeira do Nascimento, Francisco Martins Leite Ca
valcante, Denisar Silva de Medeiros e Luiz Alberto Cava Maceira.

Representou a recorrente o Dr. Altemo Gomes de Oliveira, OAB/RS nº
8.090 



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13603/000.382/86-78

RECURSO Nº: 91.744

ACÓRDÃO Nº: 105-2.607

RECORRENTE CONDOR - EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S.A.

R E L A T Ó R I O

CONDOR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S.A., Av. João Cezar de Oliveira, 4.333, Contagem (MG), através de procurador devidamente habilitado ao processo, recorre a este Conselho contra a decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte (MG), que indeferiu impugnação ao lançamento de ofício, relativo ao exercício de 1984, período-base 1983.

A exigência tributária refere-se à glosa da compensação de prejuízos fiscais relativos aos exercícios de 1980, 1981 e 1982, no montante de Cr\$ 21.105.017.670 e de despesas a título de serviços prestados no valor de Cr\$ 120.000.000.

Embora a decisão mencione a glosa também de despesas de aluguel, a realidade é que o auto de infração, em seu item 2, refere-se unicamente à falta de adição ao lucro líquido do exercício, de despesas a título de serviços administrativos prestados por falta de comprovação, com o valor tributável de Cr\$..... 120.000.000, mesmo constando do Termo de Verificação nº 2, a que se refere o auto, o valor pago como aluguel, tendo a fiscalização concluído, no referido Termo "que não se pode aceitar a dedutibilidade dos valores pagos a título de serviços administrativos", sem

Acórdão nº 105-2.607

mencionar as despesas de aluguel.

O valor da exigência, faxado na decisão, também, não inclui as referidas despesas locatícias.

Impugnada a exigência e informado o processo pelos autuantes, foi a autuação julgada pelo Sr. Delegado, em cuja decisão colhem-se a descrição dos fatos, os argumentos da empresa em forma resumida e os fundamentos para manter a exigência, conforme os trechos que a seguir se transcrevem: fls. 429/439:

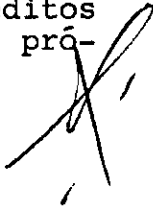
"AUTO DE INFRAÇÃO

2. O lançamento ora impugnado tem o seu fundamento fático em operações realizadas por um grupo de empresas, que redundaram na compensação de prejuízos pela Impugnante. Tais operações, conforme descrito em fls. 381/382, foram consideradas, pela Fiscalização, como realizadas em seus aspectos meramente formais, e tiveram por escopo, unicamente, permitir que a empresa Máquinas Condor S/A compensasse os seus lucros com os prejuízos realizados pela empresa Isomonte S/A Equipamentos e Montagens Industriais.

3. A descrição dos fatos, constante em fls. 381/382, pode ser resumida no seguinte:

Em 30/11/82, a empresa Isomonte S/A Equipamentos e Montagens Industriais constituiu, com a empresa Condor Administração e Participações Ltda, a empresa Isominas S/A. Na constituição descrita, a empresa Isomonte S/A integralizou o capital subscrito com todo o seu ativo, incluindo estoques de matérias-primas, produtos em elaboração e acabados, prédios, etc.

3.2 A empresa Isomonta S/A, portanto, após a constituição da empresa Isominas, passou a mostrar um balanço contábil no qual a conta de investimentos significava 99,935% do capital da nova empresa constituída (Isominas). Restou, tão somente, à empresa Isomonte S/A, fora da conta de investimentos, a parcela de CR\$ 384.382,46 representados por créditos em conta corrente (ativo realizável) junta à própria Isominas S/A.



Acórdão nº 105-2.607

3.3 É de se notar, a propósito, que a empresa Iso monte S/A tinha contra si pesados prejuízos fiscais, que, legalmente, foram conservados pela empresa, a despeito da criação da empresa Isominas S/A. Advir-ta-se, ademais, que, conforme descrito em fls. 381, a nova empresa Isominas S/A ficou tendo, como sede e como diretoria, a mesma sede e a mesma diretoria de sua constituidora, isto é, da empresa Isomonte S/A.

3.4 Em 30/12/82, a empresa Isomonte S/A incorporou a empresa Máquinas Condor S/A, que era sua controla-dora e que detinha 99,999% de seu capital. Neste caso, ocorreu o inverso da primeira operação, ou se ja, a direção da incorporada passou a ser a direção da incorporadora e a razão social da 'incorporadora (Isomonte S/A) passou a ser a da incorporada (Máquinas Condor), apesar de a sede da incorporadora con-tinuar sendo em Contagem-MG.

3.5 A nova empresa surgida da incorporação (Máquinas Condor S/A) compensou, em 31/12/83, vultuosos prejuízos apurados pela empresa incorporadora Isomonte S/A, o que levou a fiscalização a concluir que toda a operação descrita teve por finalidade única a citada compensação de prejuízos fiscais. Isto porque, a empresa Isomonte S/A apresentava pre-juízos fiscais, à época da incorporação, ao contrá-rio, da empresa incorporada, Máquinas Condor S/A, que sempre apurava lucros em seus balanços anuais.

3.6 Justificando as suas conclusões, a fiscaliza-ção afirma, em fls. 381/382, que, na realidade, a incorporadora, no caso descrito, foi a empresa (que apresentava lucros) Máquinas Condor S/A, sendo a incorporada a empresa Isomonte S/A (que apresenta va prejuízos fiscais compensáveis). As conclusões decorrem da constatação de que: (1) a razão social da incorporada (Máquinas Condor) permaneceu a mesma da incorporadora; (2) a diretoria, e até mesmo a sede da incorporada (de fato) passaram a ser a dire-toria e a sede (de fato) da incorporadora. Ademais disso, é de se notar que a empresa incorporada par-ticipava com 99,999% do capital social da empresa incorporadora e que a justificativa, do ponto de vista negocial, que embasava a incorporação, não tem maior consistência, se considerarmos que a soma de esforços entre Isomonte S/A e Máquinas Condor S/A, considerando os ativos de ambas, se reduz à própria capacidade produtiva da incorporada.

Esclareça-se, finalmente, que Máquinas Condor S/A, empresa resultante da incorporação de Máquinas

Acórdão nº 105-2.607

Condor S/A por Isomonte S/A - Equipamentos e Montagens Industriais, teve, em 31/12/84, a sua razão social alterada para Condor Empreendimentos Imobiliários S/A, contra a qual foi lavrado o auto de infração descrito.

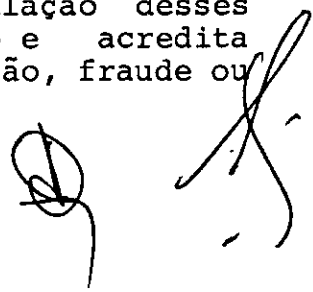
3.8 Além da glosa dos prejuízos compensados, o Auto de Infração, em fls. 383, relaciona despesas relativas a aluguel pago pela empresa autuada à empresa Isomonte S/A (antiga Isominas) e a serviços administrativos prestados, no ano de 1983, que, no entender dos Auditores Fiscais, não foram devidamente comprovados.

A DEFESA

4. Na defesa de fls. 396/425, alega a impugnante, em resumo, que:

4.1 Conforme consulta formulada à Superintendência da Receita Federal (fls. 414/417), em Porto Alegre - RS, deixou clara a sua intenção de compensar os prejuízos fiscais, quando da realização da incorporação. Em sua resposta, a autoridade fiscal, não obstante ter declarado a consulta ineficaz, face à orientação constante do PN-CST nº 10/81, confirmou expressamente a possibilidade da referida compensação, concluindo o parecer que "nada obsta a que a sucessora (Isomonte S/A) continue a gozar do direito de compensar seus próprios prejuízos, mesmo que sejam anteriores à data da incorporação, na forma do indicado no Parecer Normativo CST nº 10/81, Súbitens 3.3, 5.3 e 5.4."

4.2 Não pode a fiscalização federal por maiores que sejam seus poderes na investigação dos fatos que possam evidenciar falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, subverter a ordem jurídica e atribuir a atos jurídicos regulares (no caso, a incorporação e a extinção da empresa incorporada, atos estes regularmente registrados nas Juntas Comerciais dos Estados do Rio Grande do Sul e Minas Gerais), conforme documentos juntados às fls. 34/92 do processo) praticados na forma da lei e com todas as suas cautelas, inclusive registro no órgão competente, revestidos, inclusive, da publicidade requerida, efeitos inversos àqueles por eles produzidos, sob pena de afronta ao ato jurídico perfeito. Poderia a fiscalização, desde que o erário é terceiro interessado, promover ação para anulação desses atos, na medida em que se sente lesado e acredita terem eles sido praticados com simulação, fraude ou



Acórdão nº 105-2.607

dolo, enfim com propósitos diversos daqueles declarados.

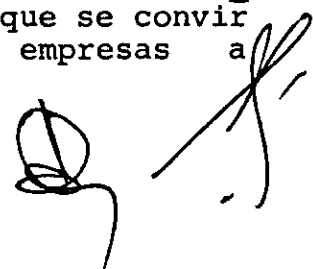
4.3 O fato de a sede da empresa incorporadora ter permanecido em Contagem-MG, quando a maioria de seus negócios realizam-se em Porto Alegre-RS, onde também reside toda a sua diretoria, embora possa ser estranhável, não é proibido por lei. Não logrou a fiscalização apontar nenhum dispositivo da legislação societária que tivesse sido violado por esse procedimento. Tampouco a legislação tributária o proíbe.

4.4 A criação da empresa Isominas S/A visou a sanear a empresa Isomonte S/A que tinha sérios problemas financeiros. Por outro lado, após a constituição da Isominas, com transferência a ela de todo o ativo da Isomonte S/A, inclusive intangível, constatou-se que se corria o risco de se perderem os registros de marcas e patentes lançados em nome da Isomonte S/A. Daí a sua manutenção e posterior incorporação da empresa Máquinas Condor S/A.

Justifica-se, ademais, a mudança posterior da razão social de Isominas para Isomonte S/A, pela necessidade de manutenção do nome que já estava firmado no mercado. Além disso, muitos contratos em execução tinham sido firmados em nome da Isomonte S/A, na maioria com órgãos públicos, tudo isso aconselhando a manutenção da razão social Isomonte S/A e não Isominas, como inicialmente se pretendeu.

O mesmo se pode dizer da conservação do Nome Máquinas Condor S/A na incorporação da empresa controladora Máquinas Condor S/A pela sua controlada Isomonte S/A. São fatos verdadeiros, lógicos, que levaram as sociedades ao procedimento adotado, o que lhes possibilitou efetuar a operação, sanear a Isomonte, com a criação da Isominas, sem colocar em risco de perda as denominações consagradas de sociedade e produtos.

4.5 A fiscalização não poderia negar, de forma peremptória, que tivesse havido soma de esforços entre as empresas Isomonte S/A e Máquinas Condor S/A, bem como alavancagem nos seus negócios. Isso porque ambas as empresas, nos dias de hoje, são superavitárias e capazes de voltar ao mercado, participando de concorrências, livre a Isomonte S/A daquele monstruoso prejuízo que lhe absorvia totalmente o patrimônio líquido. Portanto, há que se convirterem concorrido razões que levaram as empresas a



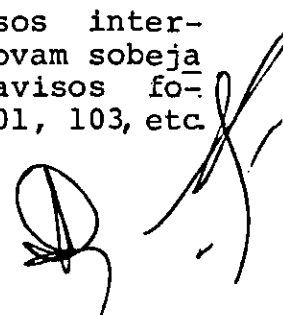
Acórdão nº 105-2.607

escolher estes procedimentos, os quais não macularam, em nenhum modo, a validade e a eficácia jurídica da incorporação realizada de Máquinas Condor por Isomonte S/A. Enfim, a compensação de prejuízos realizada deve ser considerada plenamente válida e legal uma vez que (1) prevista no ordenamento jurídico de um modo geral, (2) consentida em solução de consulta feita à autoridade administrativa, antes mesmo de sua consecução e (3) decorrente de operação realizada com observância de todos os trâmites legais.

4.6 Ainda que, como quer a fiscalização, a incorporação tenha sido feita somente com o intuito de compensar os prejuízos da incorporadora com os lucros da incorporada, hipótese figurada apenas para fins de argumentação, mesmo assim é regular o procedimento, eis que ao contribuinte é assegurado o direito de arranjar seus negócios em moldes a minimizar os encargos da tributação. Tal assertiva decorre do princípio constitucional da estrita legalidade, segundo o qual ninguém pode ser obrigado a fazer ou a deixar de fazer qualquer coisa senão em virtude de lei.

4.7 Admitindo-se mais (apenas para fins de argumentação) que a fiscalização estivesse correta em suas conclusões, ainda assim a União não faria jus ao tributo lançado. Isto porque, nos termos do disposto no art. 43 da Lei nº 5.172/66-(Código Tributário Nacional), o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável. Ora, no caso, os valores compensados com os prejuízos fiscais eram, em sua maioria, decorrentes de reavaliações espontâneas, registradas ou não como reservas de reavaliação, valorizações de imóveis destinados à venda ou até da antecipação de lucros inflacionários diferidos, valores enfim que não decorreram da aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica sobre as respectivas mais-valias, apenas explicitados em balanço para melhorar a transparência deste. Por outro lado, a disponibilidade da renda ou provento decorre de sua realização em moeda corrente nacional ou direitos disponíveis, capazes de serem convertidos imediatamente em moeda corrente.

4.8 No que diz respeito à prestação de serviços e à locação de imóvel, a despeito de não existir contrato escrito, existem recibos ou avisos internos contabilizados na autuada, que comprovam sobejamente a sua existência. Tais recibos ou avisos foram juntados ao processo, em fls. 100, 101, 103, etc



Acórdão nº 105-2.607

IIJUÍZO

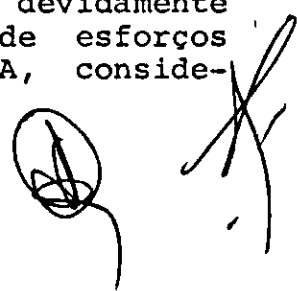
5. A autuação fiscal em exame teve como objeto o cometimento de pelo menos duas infrações à legislação do imposto de renda-pessoa jurídica. Por motivo de maior clareza, entendo que o juízo deva também ser dividido, examinando-se as duas partes descritas de forma distinta.

5.2 No que diz respeito à compensação de prejuízos, entendo que ficou comprovado que a incorporação da empresa Máquinas Condor S/A pela empresa Isomonte S/A de fato não existiu. Isto porque resta provado, no auto de infração, (fls. 381/382) que (1) a razão social da incorporada se manteve (2) a diretoria da incorporada e sua residência (Porto Alegre-RS) também se manteve à frente da incorporadora e (3) a sede da incorporadora, ainda que constando no registro do comércio como sendo Contagem-MG, transferiu-se, na realidade, para Porto Alegre-RS, onde permaneceu toda a diretoria.

5.3 Ocorreu, portanto, apenas parcialmente o que a própria autuada confessa em sua defesa, em fl. 12. isto é, diante da hipótese de a empresa Máquinas Condor S/A, superavitária, incorporar a empresa Isomonte S/A, empresa deficitária e com prejuízos fiscais acumulados, optou-se pelo contrário, ou seja, a controladora Isomonte S/A incorporou Máquinas Condor S/A e continuou obviamente a gozar do direito de compensar os seus próprios prejuízos já acumulados.

5.4 A opção acima descrita, caso tivesse se consumado faticamente, constituiria, a nosso ver, uma elisão fiscal lícita e legalmente permitida. Contudo, a fiscalização, no auto de infração em exame, logrou provar que a incorporação, tal como levada a cabo, só ocorreu em seus aspectos meramente formais.

Na realidade, no mundo fático, Máquinas Condor incorporou Isomonte, dando-se à operação a aparência de que acontecera o contrário. Basta ver que a justificativa negocial, para a incorporação, não encontra amparo nos fatos. Considero devidamente provado no Auto de Infração que a soma de esforços entre Isomonte S/A e Máquinas Condor S/A, conside-



† Acórdão nº 105-2.607

rando seus ativos, se reduz, na verdade, à própria capacidade produtiva da incorporada.

5.5 Por outro lado, a consulta formulada pela Autuada à Superintendência da Receita Federal nada acrescenta a seu favor, uma vez que a autoridade na peça em questão limita-se a repetir, como não poderia ser de outra forma, lições extraídas do Parecer Normativo CST nº 10/80, segundo os quais nada obsta que a incorporadora continue a gozar do direito de compensar seus próprios prejuízos, mesmo que sejam anteriores à data da incorporação. Ressalve-se, por oportuno, que num processo de consulta em que são colocadas questões de direito (direito de incorporadora compensar os seus próprios prejuízos fiscais), não compete à autoridade consultada questionar aspectos fáticos como questionados foram pela fiscalização no auto de infração em exame. Enfim, ao responder à consulta, a autoridade não adentrou o mérito (nem poderia, por lhe faltarem elementos) da incorporação, se ela se fazia apenas em seus aspectos formais e com o fito único de manter os prejuízos fiscais compensáveis.

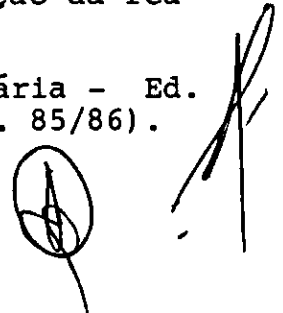
Não prospera, ademais, o argumento segundo o qual a fiscalização não pode arguir a validade de atos jurídicos realizados de acordo com a lei, no caso, os atos formais que precederam a incorporação. Isto porque, nos termos do disposto no art. 109 do Código Tributário Nacional, o intérprete tributário, na busca do substratum econômico tributável, não está necessariamente aprisionado aos princípios gerais do direito privado no que diz respeito à definição dos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos.

A esse propósito é lapidar a lição do saudoso tributarista Amílcar de A. Falcão:

"Se assim é, se da chamada interpretação econômica não decorrerem efeitos privados quanto ao ato ou negócio jurídico, mesmo quando este é válido civilmente, não há porque, a contrário senso, dever-se aguardar a declaração judicial da simulação para tributar fatos geradores que se exteriorizam através de negócios simulados.

Não têm razão, portanto, aqueles que procuram retirar do art. 105 do Código Civil, inaplicável ao Direito Tributário, um efeito inibitório quanto aos poderes de investigação da realidade econômica pelo Estado."

(in O Fato Gerador Obrigação Tributária - Ed. Revista dos Tribunais - 4ª Ed. Págs. 85/86).



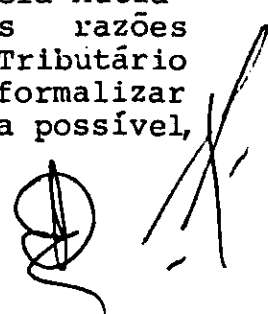
✓ Acórdão nº 105-2.607

5.7 Improcede, ademais, a alegação da Autuada segundo a qual as leis comerciais e tributárias não proibem que uma empresa incorporadora (Isomonte S/A) mantenha a sua sede em Contagem-MG enquanto os seus negócios se realizam em Porto Alegre, local onde também permanecem os seus dirigentes. Em nenhum momento, no Auto de Infração, se afirma que esses eventos são contrários a qualquer lei. Ao Contrário, eles são listados pela fiscalização como indícios de que a incorporação não se realizou de fato e apenas em seus aspectos meramente formais.

5.8 De forma idêntica, as alegações de que os nomes primitivos de Isomonte e Máquinas Condor deveriam permanecer, por razões contratuais e negociais, a nosso ver, não acrescentam maior solidez à impugnação, pelo fato de que não constituem o núcleo da autuação fiscal. São citados no Auto de Infração apenas como indícios que reforçam a convicção de que a incorporação de fato se deu às avessas, com a empresa Máquinas Condor incorporando a empresa Isomonte.

5.9 Pelas mesmas razões explicitadas nos itens procedentes, improcede o argumento utilizado na impugnação de que ocorreram razões de ordem empresarial para que a incorporação se desse, uma vez que ambas as empresas, ou sejam, Máquinas Condor e Isomonte são hoje superavitárias, tendo sido saneadas de seus antigos problemas financeiros. Tais constatações, a nosso ver, nada acrescentam à defesa, tendo em vista que a ação fiscal não tem por fundamento conclusões que com elas possam colidir. O que a fiscalização afirma é que a incorporação existiu no plano meramente formal, visando unicamente a possibilitar que os prejuízos fiscais acumulados em Isomonte fossem compensados pelos lucros da empresa Máquinas Condor, já que, nos termos do item 5 da Instrução Normativa SRF nº 007, de 27/01/81, não seria possível a compensação caso a incorporação se desse ao contrário, como, aliás, de fato, ocorreu.

5.10 Improcede, pelas razões expostas a seguir, o argumento de que a incorporação poderia ter sido realizada, com vistas exclusivamente à obtenção de vantagens fiscais, já que não existe lei que assim o proíba a considerando que ao contribuinte é resguardado o direito de arrumar os seus negócios da forma que lhe for mais vantajosa. Ora, o que a fiscalização reputa irregular e imperfeito, não podendo gerar os efeitos fiscais pretendidos pela Autuada, é o ato de incorporação em si e não as razões que o motivaram. Obviamente, o Direito Tributário reconhece ao contribuinte o direito de formalizar os seus negócios da maneira mais vantajosa possível,



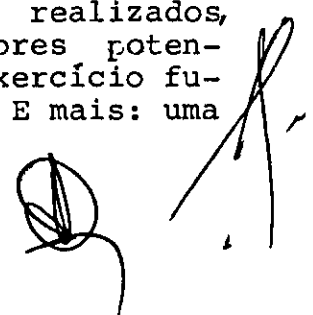
X Acórdão nº 105-2.607

em termos de tributação. Contudo, ao contribuinte é vedado, ao formalizar tais negócios, agir de maneira tal que esta arrumação só se realize superficial e formalmente, evitando-se que a incorporação ocorra de fato. A autuação fiscal tem como fundamento a constatação regularmente provada nos autos de que a incorporação não existiu, e não que ela não pudes se ter existido.

5.11 Finalmente, improcede o argumento utilizado pela empresa Autuada em fl. 408, segundo o qual os valores compensados com os prejuízos fiscais acumulados não poderiam, uma vez glosados, ser motivo de lançamento suplementar de imposto de renda, uma vez que decorrentes, em sua quase totalidade de produto de reavaliações espontâneas, registradas ou não como reservas de reavaliações, valorizações de imóveis destinados a venda e até mesmo de lucros inflacionários diferidos.

Não significam tais valores a disponibilidade plena a que alude o art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), ao instituir que o imposto de renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou provento tributável.

Não obstante não constituírem disponibilidade plena, os valores listados, pelo princípio contábil e fiscal da realização, influenciaram decisivamente o cálculo de apuração do lucro real, motivo pelo qual improcedem totalmente as alegações da empresa autuada quanto ao item em exame. Não é outra a orientação contida no § 2º do art. 326, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, que cuida exatamente da realização de valores originários da reavaliação de bens. Ademais do princípio da realização de lucros, existente e aceito na teoria contábil e na legislação do imposto de renda (vide Decreto-lei nº 1.598/77, art. 35), devemos ressaltar que o imposto de renda incide sempre que ocorrer a disponibilidade jurídica ou econômica de renda tributável, alternada ou simultaneamente. No caso vertente, entendemos que a disponibilidade jurídica dos rendimentos aconteceu plenamente no ato da compensação dos prejuízos fiscais acumulados, tendo em vista ter sido afetado substancialmente o cálculo do lucro real no exercício social da compensação e nos exercícios futuros. Caso, por outro lado, não houvesse ocorrido a compensação dos prejuízos com os valores ainda não realizados, o imposto de renda relativo a esses valores potencialmente tributáveis seria devido no exercício futuro em que ocorresse a sua realização. E mais: uma



X Acórdão nº 105-2.607

vez realizada a compensação, este imposto passou a não ser mais devido, tendo em vista o desaparecimento dos valores que iriam lhe dar causa.

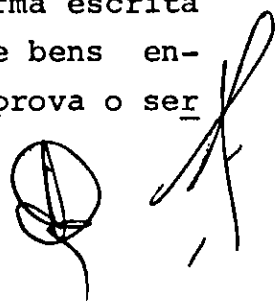
6. No que diz respeito à glosa das despesas relacionadas à prestação de serviços e ao aluguel pagos no exercício de 1983, conforme bem salientou a informação fiscal de fl. 427, a impugnação nada inovou nem trouxe aos autos elementos de prova que possam elidir o lançamento. A esse propósito, convém transcrever o acórdão seguinte, que, a nosso ver, cabe como orientação às nossas conclusões:

"Somente são admissíveis, em tese, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneas (Ac. 1º C.C. 103-5.705/83)."

Esclareça-se a propósito que não é normal nem usual que o aluguel de imóveis e instalações, realizado entre empresas, haja sido firmado sem a assinatura de um contrato escrito. O mesmo se pode dizer de um contrato meramente verbal de prestação de serviços, celebrado entre empresas de grande porte, em que o pagamento dos serviços prestados corresponde a um percentual da receita obtida (doc. de fl. 97)."

Ciente desta decisão em 22.05.87 (sexta-feira) a empresa apresentou o recurso em 22.06.87 (uma segunda-feira), com os mesmos argumentos da impugnação, já resumidos na decisão, apenas com mais detalhes sobre os motivos que determinaram seu procedimento e procurando demonstrar equívocos e contradições na decisão recorrida.

Reafirma que os indícios invocados não sustentam a presunção do Fisco de que a operação de incorporação deu-se ao contrário, aborda a solução dada à consulta, que a seu ver lhe é favorável, insiste em que não haveria tributação, mesmo que a Receita tivesse razão, por falta da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, em face de sua não realização, citando Doutrina e Jurisprudência a respeito e, em relação à glosa das despesas, entende indevida, uma vez que a lei não impõe a forma escrita para os contratos de prestação de serviços ou locação de bens entre empresas e que a documentação trazida à colação comprova o ser



Acórdão nº 105-2.607

viço prestado.

Conclui esperando a reforma da decisão monocrática para tornar insubsistente a imposição fiscal.

É o relatório.



Acórdão nº 105-2.607

V O T O V E N C E D O R

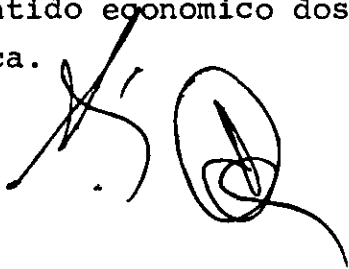
Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, redator designado

Tendo sido designado para elaborar este voto, peço vênica ao ínclito Conselheiro Digésio Gurgel Fernandes, por manifestar entendimento diverso do seu no que concerne à matéria parcialmente provida.

A questão em debate cinge-se à compensação de prejuízos fiscais de titularidade de empresa incorporadora (Recorrente), originados em períodos anteriores ao da incorporação de empresa que a controlava, com reservas oriundas da reavaliação procedida em bens de sua propriedade.

O argumento do Fisco que sustenta sua pretensão, desde a peça vestibular até a fundamentação da decisão recorrida, em resumo, consubstancia-se na alegada incorporação "às avessas", ou seja, a incorporação não se dera conforme instrumentalizada societariamente, mas, ao contrário, asseverando que de fato ocorreu a incorporação da incorporadora (Isomonte S.A.) por sua incorporada (Máquinas Condor S.A.), mencionando sustentar tal entendimento: (a) ter a incorporadora assumido a denominação da incorporada; (b) continuar a sede da Sociedade em Contagem, MG; (c) a direção residir em Porto Alegre, RS; e, caso assim se configurasse a operação, restaria impedida de compensar os prejuízos da sucedida.

Também o embasamento do voto do ilustre Conselheiro Relator, orientou-se pelo convencimento de que a incorporação se deu ao contrário, tendo em conta os elementos ou indícios apontados na decisão singular, como, por exemplo: (a) após a incorporação, as empresas continuaram a existir; (b) a operação visou unicamente recuperar prejuízos, economia indevida de tributos; (c) o sentido econômico dos atos deve prevalecer sobre sua forma jurídica.

Handwritten signature and a circular stamp, likely an official seal or mark, located at the bottom of the page.

Acórdão nº 105-2.607

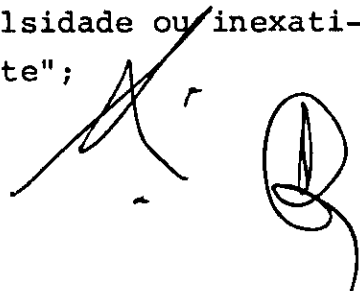
De minha parte, com a devida vênia, entendo à luz dos fatos que se contém nos autos, de forma diametralmente diversa, haver a incorporação efetivamente ocorrido conforme instrumentalização societária, destituída de vícios que pudessem inquiná-la de ilegítima sob qualquer ótica perante o direito societário pelas razões adiante aduzidas.

Seria demasiado não reconhecer que a sociedade incorporada, tal como consta dos atos societários devidamente registrados nas MM Juntas Comerciais dos Estados do Rio Grande do Sul e Minas Gerais, com baixa de inscrição do CGC-MF, haja desaparecido no mundo jurídico como no fático, não competindo à Autoridade Administrativa o embargo de sua validade e eficácia ao pretender atribuir-lhes efeitos inversos àqueles que produzem, sem afrontar ao ato jurídico perfeito.

Observa-se do esforço dispendido pelo Fisco em manter a exigência tributária haver se orientado por indícios, passando a presumir que a incorporação se deu de "forma inversa", o que é defesa em se tratando de imposição fiscal, conforme abundantemente reconhecido pela nossa doutrina e jurisprudência, senão vejamos:

- PONTES DE MIRANDA dizia que presumir é, etimologicamente, "prae sumere", "é ter por sido alguma coisa, antes de ser provada, de ser percebida, antes de se sentir, de se perceber, põe-se existência da coisa. Tudo que se passa no pensamento como atitude subjetiva, e não no real";

- GERALDO ATALIBA ensina que "a lei exclui o arbítrio, retira a discricionariedade até então e impõe peremptoriamente um julgamento vinculado, orientado pelo critério duplo de exigir dos agentes fiscais: a) positivamente: elementos seguros de prova; b) negativamente: demonstração da falsidade ou inexactidão do esclarecimento prestado pelo contribuinte";

Handwritten signature and a circular stamp, likely an official seal or mark, located at the bottom right of the page.

Acórdão nº 105-2.607

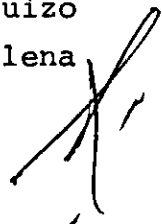
- GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, invocando lição do saudoso Ministro VICTOR NUNES LEAL que julgava incompatível com a segurança jurídica do contribuinte a inexatidão na aplicação do Direito, manifesta-se no sentido de que "se exija do fisco a certeza no que concerne a exata apuração dos fatos como pressuposto para cobrança de tributos já que de nada adiantaria aplicar com segurança o direito a fatos não ocorridos ou apurados com inexatidão";

- RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA leciona que "as presunções do homem e os meros indícios, por si sós, não são suficientes para fundamentar os lançamentos tributários".

Em conclusão, é, em princípio, vedado o recurso às presunções em Direito Tributário. Só a lei pode criá-las, nas hipóteses excepcionais em que elas cabem.

Inobstante não desconhecer a validade e eficácia dos atos societários praticados e não pretendendo desmerecer os órgãos do Registro de Comércio das duas Unidades Federativas que os apreciaram e concluíram por sua plena regularidade frente à legislação de regência e, ainda, em homenagem ao posicionamento assumido pelo Fisco, opino que, o fato da incorporadora ter assumido a denominação da incorporada, haver mantido sua sede em Contagem, MG e a direção residir em Porto Alegre, RS, não constituem atos proibidos por lei e não possuem o condão de descaracterizar a incorporação como comprovada nos autos.

É de se salientar que a autoridade "a quo" ao manifestar que a "opção descrita (Isomonte incorpora Máq. Condor), caso tivesse se consumado faticamente, constituiria, a nosso ver, uma elisão fiscal lícita e legalmente permitida" e, em ato contínuo, por mera ilação, haver aventado que "a incorporação só ocorreu em seus aspectos formais, ficando regularmente provado nos autos de que esta não existiu", significa, "data venia", um juízo de valor totalmente subjetivo e contrário às evidências da plena



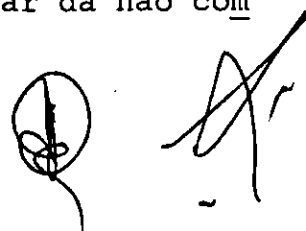
Acórdão nº 105-2.607

e suficiente prova documental trazida à colação e que informa este processo.

No que respeita ao suporte legal para que a incorporadora, no caso, Recorrente, continuasse a gozar do direito a compensar seus próprios prejuízos, precedentes à incorporação, desde a criação dessa possibilidade pela Lei nº 154/47 até a atual normatização através do art. 64 e parágrafos do Decreto-lei nº 1.598/77, regulamentada nos arts. 382 a 386 do RIR - Decreto nº 85.450/80, não se verifica nenhum dispositivo legal que impeça se observe o procedimento adotado - compensação de prejuízos fiscais acumulados com reservas de reavaliação. Ao contrário, a expressa determinação do art. 64, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77, inserida no art. 383 do RIR/80, constitui o permissivo legal no qual perfeitamente se enquadra o caso em tela, daí, também, nesse particular, exime de dúvidas se apresenta a questão.

A própria administração tributária pronunciou-se através dos Pareceres Normativos CST nº 41/78 e 06/85, no sentido de que "se o contribuinte utilizar reserva de reavaliação para a compensação contábil de prejuízos de anos anteriores, o saldo de prejuízos a compensar registrado no livro de apuração do lucro real será absorvido pelo valor da reserva de reavaliação assim utilizada" (PN-CST nº 41/78) e, ao abordar a Reserva de Reavaliação transferida da sucedida no PN-CST nº 06/85, ao dispor que "a reserva de reavaliação transferida da pessoa jurídica sucedida terá, na sucessora, o mesmo tratamento que teria naquela, portanto, referida reserva poderá ser utilizada para compensar prejuízos contábeis, desde que o valor utilizado absorva prejuízos fiscais registrados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real" vem corroborar o acerto do procedimento com que se houve a Recorrente no caso em tela.

Ainda, a Administração Tributária, em parecer aprovado pelo Coordenador do Sistema de Tributação, ao tratar da não com



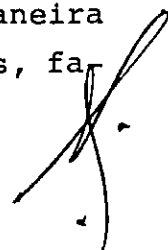
Acórdão nº 105-2.607

pensabilidade do prejuízo fiscal com o lucro real das sucessoras e sucedidas, reciprocamente, ressalva, no item 5.3 do PN-CST nº 10/81 que "não obstante inadmitida compensação entre o prejuízo e o lucro real de sucessora e sucedidas, reciprocamente, como adverte o item 5 da IN-SRF 007/81, **"nada obsta a que a empresa sucessora continue a gozar do direito a compensar seus próprios prejuízos, anteriores à data da absorção, com fundamento no já citado artigo 382 do RIR"**, correspondendo ao procedimento observado pela Recorrente na condição de incorporadora, ao compensar os prejuízos gerados anteriormente ao referido evento com reservas de reavaliação do ativo fixo, portanto, em consonância com a melhor exegese aplicável à matéria questionada.

Inclusive, merece registro, que a pretensão de compensar os prejuízos fiscais da incorporadora (Isomonte S.A.) foi objeto de consulta à Superintendência Regional da Receita Federal na 10ª Região Fiscal, a qual, através da Decisão SRRF/10ª DT nº 156, de 15.10.82, orientou que **"nada obsta que a sucessora (Isomonte S.A) continue a gozar do direito de compensar seus próprios prejuízos, mesmo que seja anteriores à data da incorporação, na forma do indicado no Parecer Normativo CST nº 10/81, subitens 3.3, 5.3 e 5.4"** (doc. fls. 416/417)

Note-se, ainda, que quando da elaboração da consulta o contribuinte descreveu de maneira pormenorizada o procedimento que adotaria, o qual não foi em nenhum momento contestado pela autoridade fiscal que examinou e exarou a resposta.

Havendo o digno Conselheiro prolator do voto vencido sustentado a aplicação do princípio de direito tributário da prevalência do sentido econômico dos atos sobre a sua forma jurídica, no caso presente, muito embora nenhuma demonstração exista nos autos de que tenha ocorrido algum fato real que se afigure diferentemente do consignado nos competentes atos societários e, na esteira de ser legítimo ao contribuinte ordenar seus negócios da maneira que melhor lhe convir dentre as alternativas legais possíveis, fa-



Acórdão nº 105-2.607

ce ao positivismo consagrado em nosso direito tributário, "data venia", não vislumbro como acolher essa tese, pois, a consagradora maioria de nossa melhor doutrina a rejeita por incompatível com os princípios tributários inseridos em nossa legislação complementar (CTN), sendo que, a propósito, permito-me transcrever ensinamento do insigne tributarista ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, "verbis":

"Elisão tributária - em sua incidência genérica, é insuscetível de corretivo adequado, constituindo-se em falha inerente a todo sistema tributário juridicamente estruturado; a teoria de interpretação econômica, proposta como solução, deve ser rejeitada, porquanto implica em delegar poderes virtualmente legislativos ao aplicador da norma."

De todo exposto e tudo o mais que do processo consta, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a parcela de Cr\$ 21.105.017.670,00 (padrão monetário da época), relativa à compensação de prejuízos fiscais no exercício de 1984.

Brasília (DF) 25 de abril de 1988

AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO - REDATOR DESIGNADO

V O T O V E N C I D O

Conselheiro DIGÊSIO GURGEL FERNANDES, relator

O recurso é tempestivo e está amparado no art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

O deslinde da questão principal deste processo é obtido ao atingir-se a conclusão de ter a operação de incorporação da Máquinas Condor S/A por Isomonte S/A - Equipamentos e Montagens Industriais sido realizada ao contrário, ou seja, Máquinas Condor incorporou Isomonte e não esta aquela.

Entendo que a conclusão fiscal está correta.

O conjunto de elementos que o processo fornece es tá indicando que operação visou unicamente o objetivo de recuperar prejuízos, através da Compensação, para a economia indevida do tributo.

Esses elementos ou indícios, como passaram a ser conhecidos no processo, estão muito bem analisados na decisão de primeiro grau, cabendo a este Relator apenas concordar com suas conclusões, para não cair no pecado da repetição cansativa.

Ao caso em exame deve-se aplicar o princípio de Direito Tributário da prevalência do sentido econômico dos atos sobre sua forma jurídica.

Com efeito a incorporação pressupõe a extinção de um patrimônio que é absorvido por outro.

A operação em questão somente em sua forma jurídica observou o conceito da lei comercial. Na realidade as empresas participantes da chamada incorporação continuaram a existir com a mesma ou outra razão social e realizando suas atividades anteriores, sem solução de continuidade, apenas com os números de registros e



Acórdão nº 105-2.607

inscrições fiscais mudados, em razão do cumprimento das formalidades jurídicas.

Os chamados equívocos e contradições da decisão sobre os indícios em que se baseou representam construções de ra-ciocínio, sem o poder de destruir a força de convicção que os referidos indícios mostram a este julgador.

A solução dada à consulta não se aplica ao deslinde da questão abordada neste processo, uma vez que a referida consulta foi considerada ineficaz e a orientação retirada do Parecer Normativo CST nº 10/81, que decorre da interpretação da lei tributária, somente se aplicaria à recorrente se a operação fosse considerada regular, o que não foi discutido no órgão que apreciou o pleito.

Quanto à questão relativa à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda a decisão apreciou devidamente a matéria, com base na evidência de que a empresa não cumpriu os requisitos legais para o diferimento da tributação, fato admittido no recurso pela autuada.

Em relação à glosa das despesas a título de serviços administrativos prestados entendo que não assiste razão à fis-calizada.

A documentação apresentada não comprova os requisitos de normalidade e usualidade, nem a efetividade da realização dos gastos, pois não é normal nem usual o pagamento de um percentual de 20% sobre o total da receita, ainda mais quando é alegado que existe apenas um contrato verbal e os recibos de pagamento da despesa.

Desta forma o meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso.

Brasília (DF), 25 de abril de 1988

Digésio Gurgel Fernandes
DIGESIO GURGEL FERNANDES - RELATOR

