



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Recurso nº. : 117.120
Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exercícios de 1990 a 1992
Recorrente : FMB PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA..
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte – MG
Sessão de : 24 de setembro de 1998
Acórdão nº. : 101-92.311

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL - REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO -

O Auto de Infração deve descrever com clareza e objetividade os fatos que estão sendo imputados ao sujeito passivo, inclusive mencionando especificamente o correto enquadramento legal, sob pena de sua insubsistência, por afronta ao artigo 10, do Decreto nº 70.235/72.

IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS -

Incomprovada a ocorrência de simulação na incorporação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados com o lucro daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO - INCORPORAÇÃO AO CAPITAL -

O valor da Reserva de Reavaliação a ser oferecido à tributação, por ocasião de sua incorporação ao Capital, compreende o seu valor original, incluído da Correção Monetária, da data da sua constituição, até o momento de sua capitalização.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por FMB PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

Processo nº. :13603/000.709/95-57
Acórdão nº. :101-92.311

FORMALIZADO EM: 05 OUT 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO e SANDRA MARIA FARONI



RELATÓRIO

FMB PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - MF sob o nº. 16.694.812/0001-14, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve o crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 664/671 e 676/678, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

As irregularidade apuradas pela Fiscalização encontram-se descritas nas peças básicas, nestes termos:

a) AUTO DE INFRAÇÃO DE FLS. 664/671:

"1 - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

MODIFICAÇÃO DE CONTROLE DE ATIVIDADES

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 648/661 e Anexo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 671/672.

.....
2- AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES

PROGRAMAS ESPECIAIS DE EXPORTAÇÃO/BEFIEEX

Redução, indevida, do lucro real por exclusões efetuadas ao desamparo dos requisitos legais permissíveis, conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 644/646 e Anexo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 671/672."

b) AUTO DE INFRAÇÃO DE RETIFICAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E MULTA
REGULAMENTAR DE FLS. 676/678:

"1- AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
ADIÇÕES

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

Adição da realização da reserva de reavaliação ao lucro real, devido a sua incorporação ao capital, pelo valor nominal capitalizado em 31/01/89, deixando-se de proceder a correção monetária até a data da adição, em decorrência

Processo nº. :13603/000.709/95-57
Acórdão nº. :101-92.311

implicando tributação a menor do que o efetivamente realizado, no equivalente a correção monetária até 31/12/89."

Tendo em vista que a empresa possuía prejuízos fiscais compensáveis em valor superior a matéria tributável apurada neste item, foi lavrado Auto de Infração de Retificação de Prejuízo Fiscal e Multa Regulamentar, formalizando crédito tributário a esse título, no montante de 97,50 UFIR, (fls. 676), nos seguintes termos:

"Multa decorrente da inobservância de obrigação acessória que retarde ou impossibilite o conhecimento, pelo Fisco, de condições essenciais da ocorrência do fato gerador ou da constituição do crédito tributário, preenchimento incorreto do Livro de Apuração do Lucro Real, relativo ao Prejuízo Fiscal apurado indevidamente, conforme termo(s) em anexo(s), que faz(em) parte integrante deste Auto.

Artigo 723 do RIR/80, aprovado pelo Decreto 85.450/80, art. 2º da Lei 7.784/89, art. 10 da Lei 8.218 e art. 3º, inciso I, da Lei 8.383/91."

Os fatos que motivaram a glosa da compensação de prejuízos encontram-se descritos minuciosamente no Termo de Verificação Fiscal às fls. 650/662 e podem ser assim resumidos:

a) Os prejuízos objeto da glosa foram apurados e compensados pela FIAT CAMINHÕES LTDA., CGC nº 28.779.643/001-02, a qual procedeu a uma série de alterações contratuais, no período compreendido entre a apuração e compensação dos questionados prejuízos, concomitantemente com alterações sofridas pela empresa FMB S/A PRODUTOS METALÚRGICOS, CGC nº 16.694.812/0001-14, ambas as empresas pertencentes ao grupo FIAT DO BRASIL S/A;

b) Em Março de 1989 a FIAT CAMINHÕES LTDA. registrou dois instrumentos de alteração contratual: no primeiro, transferiu sua sede de Duque de Caxias (RJ) para Betim (MG); no segundo, modificou seu objeto social que era a "Indústria Mecânica em geral e particularmente a indústria, a exportação de veículos a motor, empilhadeiras, máquinas agrícolas e de terraplenagem", passando para "produção de fundidos de ferro, alumínio e ferramentas, indústria metalúrgica e atividades complementares"; alterou sua razão social para FMB PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA., denominação essa que teve o expreso consentimento da FMB S/A PRODUTOS METALÚRGICOS e aumentou o Capital Social mediante subscrição e Integralização de cotas pela empresa FMB PARTICIPAÇÕES S.A., admitida na Sociedade, naquela oportunidade, a qual passou à condição de Sócia majoritária;

c) Paralelamente, no mesmo mês de Março de 1989, a FMB S/A - PRODUTOS METALÚRGICOS, realizou Assembléia Geral Extraordinária, deliberando o seguinte: i) alteração do objeto social para "Administração de bens próprios e a participação no capital de outras sociedades"; ii) mudança da denominação social para FMB PARTICIPAÇÕES S/A; e iii)

autorização à FIAT CAMINHÕES LTDA. para utilizar a denominação FMB - PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA.;

d) Em abril de 1989, a FMB PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA. (antiga FIAT CAMINHÕES LTDA.) procedeu a nova alteração do Contrato Social, através da qual promoveu novo aumento de Capital, com aproveitamento de crédito da Sócia FMB PARTICIPAÇÕES S.A., originário da venda do Estabelecimento Industrial que fez à Autuada;

e) Nos meses de Junho e Dezembro de 1989 a Empresa procedeu a novas alterações contratuais, promovendo sucessivos aumentos de Capital, integralizados, o primeiro pela SIDERTRADE S.A., e o segundo pela FMB PARTICIPAÇÕES S.A.. Na Alteração datada de Dezembro de 1989, além do aumento do Capital Social, processou-se a transferência das Cotas da SIDERTRADE S.A. para a TEKSID S.P.A.;

f) No mês de Junho de 1990, procedeu-se a nova Alteração Contratual, pela qual foi consumada a retirada da RIFOMETAL DO BRASIL da Empresa FMB PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA., mediante a transferência de suas Cotas à FMB PARTICIPAÇÕES S.A., de modo que as Cotas de Capital da Empresa em questão passaram a pertencer à FMB PARTICIPAÇÕES S.A. (98,4425%), à TEKSIDE S.P.A. (1,5575%) e à EGÉA NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., esta última com apenas 02 (duas) Cotas;

g) Finalmente, em 30/04/92, a FMB PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA. foi incorporada pela FMB COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (nova denominação da FMB PARTICIPAÇÕES S.A.) ocasião em que a EGÉA NEGÓCIOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. retirou-se da Sociedade;

h) A Sucessora alterou a sua razão social, passando a denominar-se FMB PRODUTOS METALÚRGICOS LTDA., bem como seu Objeto Social que passou a ser "a produção de fundidos de ferro, alumínio e de ferramentas para a comercialização ...omissis... de serviços".

i) À vista dos fatos acima sintetizados e considerando que a Autuada compensou nos Períodos-Base de 1989 a 1991 e Ano-Calendário de 1992 (mês de fevereiro) os Prejuízos Fiscais por ela apurados nos Períodos-Base de 1985 a 1988 a Auditora Fiscal concluiu que a Empresa infringiu o Artigo 32 do Decreto-Lei nº 2.341/87, segundo o qual "a Pessoa Jurídica não poderá compensar seus próprios Prejuízos Fiscais, se entre a data da apuração e da compensação, houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade."

j) Concluiu, ainda, que ocorreu em realidade uma incorporação às avessas da FIAT CAMINHÕES LTDA. pela FMB consoante declarado no Termo de Verificação Fiscal, a fls. 661/662:



"Destarte, concluímos que, se em concreto algum ato jurídico se materializou nos procedimentos relatados, em realidade ele só se poderia definir na incorporação às avessas da FIAT CAMINHÕES LTDA. pela FMB, mesmo porque quase nada havia a incorporar (vide balanço FIAT CAMINHÕES LTDA. , de 31/12/88, fls. 249): Patrimônio Líquido igual a Cr\$ 2.539.316.322,30 e o Prejuízo Fiscal acumulado, quando pela lógica era de se esperar que a FMB incorporasse a FIAT CAMINHÕES LTDA..

Como pela verificação dos fatos não encontramos lógica nos atos empreendidos, encarada esta pelo ponto de vista da racionalidade em economia "EMPREENHIMENTOS FMB encaradas sob o ângulo de suas funções de custo e produção, também não conseguindo identificar no acervo da FIAT CAMINHÕES qualquer bem de natureza intangível que pudesse despertar o interesse da FMB em usufruir do mesmo, enriquecendo seu modo de produzir, CONCLUÍMOS, agora dentro da estrita lógica fiscal - que a única motivação a impulsionar os atos relatados foi a possibilidade de através dos mesmos trazer para a FMB o CGC 28.779.643/0001-02 da FIAT CAMINHÕES LTDA. e com este o acervo de prejuízos fiscais a compensar.

Assim o Fisco, focalizando a essência dos fatos ocorridos e não as formalidades de que se revestiram os atos pelos quais os mesmos foram exteriorizados, ao se defrontar com a hipótese da incorporação às avessas da FIAT CAMINHÕES LTDA. CGC 28.779.643/0001-02, pela FMB, também conclui pela ilegitimidade da compensação dos Prejuízos Fiscais nos Períodos-Base de 1989 a 1991 e Ano-Calendário de 1992, trazendo como base legal o art. 33, do já citado Decreto-Lei nº 2.341/87 onde se dispôs: "a Pessoa Jurídica sucessora por incorporação, Cisão ou Fusão não poderá compensar os Prejuízos Fiscais da sucedida."

Por conseguinte, seja considerando os atos formalizados nas sucessivas Alterações Contratuais e Assembléias, seja procurando a essência dos fatos verificados em conclusão às verificações fiscais efetivadas em função das letras "b" e "c" do item I, procedemos à Glosa da Compensação de Prejuízos Fiscais, nos Períodos-Base de 1989 a 1992, em valores e exercícios conforme resumo seguinte:....*omissis*...."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização das peças impugnativas de fls. 681/682 e 685/696, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular (fls. 756/765), cuja ementa tem esta redação:

"IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

RESERVA DE REAVALIAÇÃO - A importância correspondente ao aumento de capital pela absorção da reserva de reavaliação do ativo permanente sofrerá correção monetária até a data em que for efetivamente adicionada ao lucro líquido, ainda que a capitalização ocorra no início do período-base.



Processo nº. :13603/000.709/95-57
Acórdão nº. :101-92.311

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Não é permitido compensar os prejuízos fiscais acumulados de empresa que tenha sido incorporada por outra, ou sofrido, a um só tempo, alteração do domínio societário e mudança de atividade.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

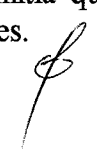
Quanto à Autuação relativa à redução indevida do lucro da exportação incentivada (Programa BEFIEEX), a Impugnante concordou com a imputação e procedeu ao recolhimento do crédito tributário dela resultante, comprovando o procedimento mediante cópia do DARF. Daí a matéria não ter sido tratada na Decisão monocrática pois não se instaurou o litígio em torno do assunto. Quanto aos dois tópicos espelhados na Ementa do Ato Decisório, em sua razões de decidir, a autoridade singular manteve as respectivas exigências perfilhando o mesmo entendimento da autoridade lançadora consignado no prefalado Termo de Verificação Fiscal.

Dessa Decisão a Contribuinte foi cientificada em 12/01/98 e, inconformada, ingressou com Recurso Voluntário para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado no dia 28/01/98, às fls. 770/772, onde sustenta, em síntese, que a Decisão de Primeira Instância, não pode prosperar, vez que não tem respaldo na legislação vigente e na Jurisprudência Administrativa acerca das matérias em questão, pelas seguintes razões, aqui resumidas:

Quanto à alegada falta de adição ao Lucro Real da correção monetária da Reserva de Reavaliação, capitalizada até 31/12/89, reitera a Recorrente o argumento expendido na fase impugnatória, no sentido de que a simples leitura dos dispositivos legais de regência, demonstra que carece de fundamentação legal a pretensão de que se corrija, até 31/12/89, parte da Reserva capitalizada em 31/01/89.

Aduz, ainda, que a leitura que a decisão recorrida faz do artigo 28 da Lei nº 7.799/89 é tendenciosa pois, segundo o seu artigo 4º, inciso I, a correção monetária deve ser feita na data da elaboração do Balanço Patrimonial, isto é, em 31/12/89. Ora, deve considerar-se que a capitalização da Reserva resultou, como é óbvio, aumento da conta de Capital, que foi corrigida desde o momento em que foi aumentada. Desse modo, se feita a Correção Monetária como pretende a Decisão recorrida, a mesma quantia seria corrigida duas vezes.

Referindo-se ao argumento da Autoridade *a quo* no sentido de que a Empresa teria auferido, ilicitamente, substancial ganho em razão da Despesa de Depreciação ter sido calculada com base no valor, duplamente reajustado, das contas do Ativo Permanente, alega que tal argumento é antes manifestação de saudade do tempo em que a legislação não permitia que o valor reavaliado fosse depreciado, no entanto, a Lei não autoriza qualquer dessas conclusões.



Processo nº. :13603/000.709/95-57
Acórdão nº. :101-92.311

Finaliza, ressaltando o ponto crucial de sua defesa, de que deve considerar-se que o montante da Reserva de Reavaliação, depois de adicionada ao Capital continua sujeito à Correção Monetária. Assim, se a Reserva devesse continuar a ser corrigida, haveria duplicidade de Correção.

No que respeita à Glosa dos Prejuízos Fiscais, a Recorrente reporta-se aos argumentos que apresentou em sua defesa inicial, a seguir sintetizados:

a) Inicialmente, observa que a falta de fundamento do Auto de Infração ressalta-se na evidente insegurança da fundamentação legal invocada: artigos 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, os quais não poderiam ser invocados simultaneamente, como o foram, pois as hipóteses neles previstas são mutuamente excludentes;

b) Após transcrever mencionados dispositivos, sustenta a Recorrente que o artigo 32 supõe a permanência da Pessoa Jurídica e a alteração de seu controle societário e de sua atividade; já o artigo 33 pressupõe o desaparecimento da incorporada, das duas ou mais sociedades envolvidas, no caso de fusão ou, ainda, o aparecimento de uma ou mais sociedades, no caso de cisão. Em suma, o pressuposto é a alteração estrutural da Sociedade. Desta maneira, ou se aplica um dispositivo, ou se aplica o outro, mas nunca os dois ao mesmo tempo.

c) Referindo-se à série de alterações contratuais relatadas no Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente alega que a incorporação invocada pela Autuante como elemento restritivo à compensação dos prejuízos, constitui-se num dado absolutamente irrelevante para a espécie, eis que a compensação foi feita nos Anos-Base de 1989, 1990 e 1991, sendo a última parcela compensada no mês de fevereiro de 1992, ou seja, a totalidade dos prejuízos fiscais questionados foi compensada antes da dita incorporação às avessas

d) Quanto à acusada alteração do controle acionário, alegada pela Autuante para justificar a aplicação do artigo 32 do Decreto-Lei nº 2.341/87, a Recorrente afirma jamais ter havido tal alteração posto que a Lei não especifica se o controle é direto ou indireto e a alteração ocorrida foi do controle direto, mas jamais do indireto, que é, e sempre foi, da FIAT S.P.A..

e) A partir daí passa a historiar a presença do Grupo FIAT no Brasil, desde o ano de 1973, juntando cópia dos Instrumentos dos Acordos celebrados entre essa Empresa e o Governo do Estado de Minas Gerais, os quais cuidaram da criação de uma Indústria Automobilística e de uma Metalúrgica. Tais Acordos, ambos ratificados pela Assembléia Legislativa Estadual viriam a redundar na FIAT AUTOMÓVEIS e na FMB PRODUTOS METALÚRGICOS S.A., empreendimentos esses que sempre foram de responsabilidade da FIAT S.P.A..



f) Prosseguindo, informa que em 25 de fevereiro de 1988, as mesmas entidades subscreveram o distrato daqueles Acordos, Instrumento esse do qual acosta cópia. Também neste documento assevera ser a FIAT, ou suas subsidiárias, italianas ou brasileiras, a empresa que detém o domínio acionário da FMB.

g) Ressalta que a FIAT DIESEL DO BRASIL S.A. e a FIAT DO BRASIL S.A. e as outras sociedades mencionadas no Auto de Infração foram igualmente, desde a sua constituição, controladas direta ou indiretamente, por FIAT S.P.A. a qual jamais a alienou a terceiros, quer no Brasil quer no exterior, suas participações acionárias, do contrário não teria admitido que ostentassem sua marca na denominação social e em produtos fabricados por tais indústrias.

h) Acrescenta que, consoante o convencionado entre a FIAT e o Governo do Estado de Minas Gerais, era permitida a transferência formal das Ações das sociedades constituídas no País, conquanto que os adquirentes fossem outras sociedades integralmente dominadas pelas partes contratantes. a FIAT S.P.A., porém, no que concerne à FMB PRODUTOS METALÚRGICOS nunca exerceu essa faculdade.

i) A partir da aquisição, a TEKSID, sociedade de direito estrangeiro, por inteiro dominada pela FIAT S.P.A., não reduziu sua participação de 92% do Capital da FMB, ao contrário, no mesmo ano de 1988 sua participação elevou-se para 93,34% e, após outubro de 1991, passou a possuir mais de 99,99%, como demonstra o documento nº 04, anexo. O documento nº 05, prova o controle total da TEKSID pela FIAT S.P.A.

j) Todas essas empresas, insiste, integram o GRUPO FIAT e a identificação de seus sócios requer apenas a análise de seus atos constitutivos e alterações posteriores. Exemplificando-o, cita a composição de algumas dessas sociedades. Informa que a FIAT DIESEL DO BRASIL S.A. resultou de acordo com o Governo Federal, o que permitiu a sobrevivência por mais de um lustro da antiga Fábrica Nacional de Motores, FNM -, então prestes a fechar as portas.

l) Conclui, assim, que tendo restado demonstrado que o domínio da Recorrente sempre pertenceu à FIAT S.P.A., cai por terra a alegação de mudança de controle acionário. Em reforço a tal afirmativa transcreve os artigos 232 e 369, Parágrafo 1º, alínea "a" do RIR/80, cujo teor denota que o controle acionário a que se refere a legislação do Imposto de Renda reporta-se, tanto ao direto, como ao indireto.

m) No que pertine à alegada mudança de atividade argüi a Recorrente que, na espécie, não ocorreu aquela pretendida pelo Fisco, mas tão somente alteração do objeto social e que, nem sempre uma implica a outra. Ressalta, por outro lado, que a Empresa sempre exerceu atividade no campo da metalurgia, tanto que, na página 17 do Termo de Verificação Fiscal, a própria Fiscalização afirma que a atividade permaneceu a mesma.

Processo nº. :13603/000.709/95-57
Acórdão nº. :101-92.311

Encerra seu arrazoado pugnando pelo provimento de seu apelo, para que seja reformada a decisão de primeira Instância com o conseqüente cancelamento da exigência.

Ë o Relatório.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

No Mérito, duas são as matérias postas em discussão, objeto de dois Autos distintos, integrantes do mesmo Processo, cuja apreciação se faz abaixo.

I - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS

Consoante se infere do relato, a autuação relativa a este item resultou da acusação fiscal consignada no Auto de Infração de fls. 664/671, no sentido de que a Recorrente teria compensado indevidamente prejuízos fiscais, nos períodos-base de 1989, 1990, 1991 e FEV./92, tendo em vista que teria ocorrido mudança em seu controle societário e no ramo de atividade, bem como "incorporação às avessas", no período compreendido entre a apuração dos prejuízos fiscais (anos-base de 1985 a 1988) e sua compensação, com respaldo nos fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 650/662. A exigência foi capitulada nos artigos 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87.

Nas peças de defesa apresentadas, a Recorrente contesta a imputação que lhe foi feita sob três fundamentos básicos: i) erro na capitulação legal da exigência (arts. 32 e 33 do DL. 2.341/87), posto que os dois dispositivos não podem ser utilizados simultaneamente (ou se aplica um ou o outro), pois cuidam de hipóteses distintas e excludentes entre si; ii) inocorrência de mudança do controle societário indireto da empresa, o que afastaria a aplicação do art. 32, na medida em que a norma legal não especifica se a mudança é no controle direto ou indireto, sendo certo que a legislação do Imposto de Renda, quando trata de controle societário, refere-se a ambos; iii) quanto ao ramo de atividade, alega

Processo nº. :13603/000.709/95-57
Acórdão nº. :101-92.311

que não ocorreu, tendo ocorrido apenas alteração do objeto social, que não se confundiria com ramo de atividade; iv) relativamente à incorporação dita às avessas, observa ser a mesma de todo irrelevante para o deslinde da matéria, pois, na data de sua efetivação (30/04/92) todos os prejuízos questionados já haviam sido compensados na empresa sucedida (antiga FIAT CAMINHÕES LTDA.).

A apreciação integrada dos fatos narrados e demais elementos que instruem os autos em conjunto com a legislação de regência e a jurisprudência em voga neste Colegiado, me levam a concluir pela total improcedência do lançamento fiscal formulado a esse pretexto, pelos motivos que passo a expor.

Primeiramente, no que pertine ao erro na capitulação legal da pretensa irregularidade, suscitado pela Recorrente, representado pela utilização simultânea dos artigos 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 na fundamentação da exigência, entendo assistir razão à Contribuinte, eis que aludidos dispositivos são mutuamente excludentes, ou seja, ou a hipótese se enquadra num, ou noutro; nos dois, a um só tempo, como pretendem os autuantes e a autoridade julgadora de primeira instância, é impraticável, face ao próprio teor dos mesmos, **in verbis**:

"Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida."

Sem dúvida alguma, ao invocar ambos os dispositivos na capitulação legal dos fatos inquinados de irregulares, a ilustre Auditora Fiscal incidiu em falha grave e demonstrou completa insegurança, tanto na descrição dos fatos, como na tipificação da alegada infração, ensejando, em consequência, completa incerteza quanto a natureza dos fatos que motivaram a tributação e o dispositivo legal efetivamente infringido.

Com efeito, tal falha, segundo mansa e pacífica jurisprudência deste conselho, acarreta nulidade do lançamento, exatamente por prejudicar, sobremaneira, o exercício do amplo direito de defesa do contribuinte, na medida em que não lhe é dado o conhecimento exato dos fatos tidos como irregulares e a tipificação e enquadramento legais dos mesmos. A propósito do tema, transcrevemos, a seguir, ementas de alguns julgados deste Colegiado, para ilustrar a questão:

"CONSISTÊNCIA JURÍDICA - NULIDADE - O lançamento tributário, por constituir-se em Ato Administrativo, está sujeito aos princípios da Legalidade e da Publicidade, nos termos do art. 37, *caput*, da Constituição Federal. É assegurado ao contribuinte, o direito ao contraditório e ampla defesa (C.F., art. 5º, inciso LV), o que somente se verifica quando a matéria tributária estiver

Processo nº. :13603/000.709/95-57
Acórdão nº. :101-92.311

adequadamente descrita, com o conseqüente enquadramento legal das infrações apuradas. A falta desses requisitos essenciais, torna nulo o Ato Administrativo de Lançamento, e, de conseqüência, insubsistente a exigência do crédito tributário constituído. Declarada a nulidade do Lançamento Tributário." (Acórdãos 1º C.C. nºs 101-87.101/94 e 101-87.272/94).

"IRPJ - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DIVERGÊNCIA ENTRE O ENQUADRAMENTO LEGAL E A DESCRIÇÃO DOS FATOS - Face ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não pode prosperar a exigência fiscal quando for manifesta e flagrante a divergência entre o enquadramento legal e a descrição do fato na peça básica. (Ac. 1º C.C. nº 101-88.316/95)

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL - REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO - O Auto de Infração deve descrever com clareza e objetividade os fatos que estão sendo imputados ao sujeito passivo, inclusive mencionando especificamente o correto enquadramento legal, sob pena de configurar-se restrição ao direito de defesa, afrontando dispositivos da Carta Magna e do Decreto nº 70.235/72." (Acórdãos 1º C.C. nºs 101-89.307/96, 101-89.390/96 e 101-89.391/96).

"NULIDADE - É nulo o auto de infração que, além de apresentar erro no enquadramento legal, não contém elementos suficientes que permitam averiguar a exatidão da determinação da exigência. Preliminar rejeitada. Auto de infração anulado." (Acórdão 1º C.C. nº 101-91.715/97).

A orientação jurisprudencial supra respalda-se nos próprios dispositivos legais que cuidam do Processo Administrativo Fiscal, especialmente, no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, o qual estabelece os requisitos essenciais para validade do lançamento, a serem observados pelo Fisco, destacando-se dentre esses os constantes dos incisos III, IV e V do citado artigo, que referem-se exatamente aos requisitos que informam o contribuinte sobre as razões da exigência, o dispositivo legal tido como infringido e a determinação da matéria tributável, elementos esses que possibilitam ao contribuinte o exercício de seu direito à ampla defesa.

A propósito da imprescindibilidade desses requisitos para eficácia do lançamento, é oportuno transcrever trecho do entendimento do Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda, ex-Auditor Fiscal do Tesouro Nacional e ex-Conselheiro do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferido enquanto Coordenador do Sistema de Fiscalização da SRF, na publicação Processo Administrativo Fiscal, Ed. Resenha Tributária, 2ª Ed., pags. 44/48, **ad litteram**:

"A Formalização da Exigência - Auto de Infração e Notificação do Lançamento .

.....
e) Descrição dos Fatos



Ao lavrar o auto de infração ou preparar a notificação de lançamento, o auditor deve ter em mente que seu trabalho foi elaborado para ser revisto por contribuintes, advogados, servidores dos órgãos preparadores e julgadores, procuradores, magistrados, etc., enfim, pessoas que não se encontravam no local onde se realizou a auditoria e que, por conseguinte, conhecerão dos fatos, exclusivamente, a partir do processo.

Destarte, as peças que instruem o lançamento devem ser elaboradas com o propósito de representar o mais fielmente possível as circunstâncias de fato, para que delas possam-se inferir os devidos efeitos legais.

Não é por outra razão que o artigo 9º requer que o auto de infração e a notificação de lançamento sejam instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, cientificado o sujeito passivo desse atos e documentos.

Daí serem fundamentais ao êxito da ação fiscal a descrição precisa dos fatos, a coerência com os termos anteriormente lavrados e consentaneidade com o enquadramento legal.

Um relato incompleto pode ensejar contradição com o enquadramento legal e restrição ao pleno conhecimento, pelo autuado, dos fatos que motivaram a ação fiscal, protelando a solução da lide pela necessidade de diligências para aclarar dúvida, refazimento do lançamento (art. 15, parágrafo único), devolução de prazo para impugnar a decisão que aperfeiçoou o lançamento (art. 3º, par. 3º), ou mesmo anulação da exigência.

.....
f) Enquadramento Legal e Tipicidade

O enquadramento legal exato e harmônico com os fatos apontados não é menos importante que a descrição dos fatos, podendo equívocos cometidos ou omissões, acarretar julgamento da improcedência da ação fiscal, pois, conforme assinalado no subitem 10, "c", verbete Cuidados com a Lavratura dos Termos, a comprovação da tipicidade (estreita correlação entre o fato e a hipótese descrita na norma legal) é requisito essencial à demonstração do ilícito e, conseqüentemente, ao êxito do procedimento fiscal."

Pois bem, no presente caso, faltaram citados elementos básicos para validade do lançamento (descrição precisa dos fatos, exato enquadramento legal e comprovação da tipicidade), até porque, como já ressaltado nos itens precedentes, o Fisco, além de não descrito com precisão os fatos inquinados de irregulares, adotou como fundamentação legal da exigência, simultaneamente, dois dispositivos mutuamente excludentes entre si.

Assim, não tendo a autuação observado os preceitos básicos para a sua validade, a mesma não pode subsistir.

Admitindo-se, apenas para argumentar, que essas falhas pudessem ser superadas, ainda assim, não vejo como fazer prosperar o lançamento, no tocante a este item, posto que os fatos descritos na peça vestibular não se enquadram no tipo definido nos dispositivos legais invocados, senão, vejamos.:

Processo nº. :13603/000.709/95-57
Acórdão nº. :101-92.311

No que pertine ao artigo 32, a norma legal é clara, no sentido de que a pessoa jurídica só não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e a data da compensação houver ocorrido, **CUMULATIVAMENTE** modificação do controle societário **E** do seu ramo de atividade.

Ao se referir ao controle societário, a lei não especificou se a modificação seria no controle direto ou no controle indireto. contudo, consoante ressaltado pela recorrente, em diversos outros dispositivos da legislação do imposto de renda que cuidam de controle societário, a norma abrange os dois tipos, isto é, direto ou indireto.

No caso sob exame, a modificação ocorreu, apenas, no controle societário direto, permanecendo o controle indireto inalterado, ou seja, com a FIAT S.P.A.. A própria Autoridade recorrida admite tal circunstância.

Portanto, sendo a Lei omissa, no particular, e, sendo certo que o artigo 112 do C.T.N. determina que, na dúvida, a Lei deve ser aplicada da maneira mais favorável ao Contribuinte, considero inaplicável o artigo 32 do Decreto-Lei nº 2.341/87, tendo em vista a inocorrência de alteração no controle societário indireto da Recorrente. Em assim sendo, torna-se irrelevante qualquer discussão em torno da mudança no ramo de atividade, posto que as duas condições são cumulativas.

Quanto ao artigo 33 do Decreto-Lei supracitado, considero ser este de todo inaplicável ao caso vertente, haja vista o seguinte:

i) Na data da incorporação (30/04/1992) os prejuízos fiscais glosados já haviam sido integralmente compensados pela Empresa sucedida (antiga FIAT CAMINHÕES LTDA.);

ii) Por outro lado, incorreu a intitulada "incorporação às avessas" alegada pela Autuante, eis que, em verdade, foi a FMB PARTICIPAÇÕES quem incorporou a FMB PRODUTOS METALÚRGICOS (antiga FIAT CAMINHÕES LTDA.), e não o contrário, como entendeu a Autora do Feito;

iii) Finalmente, mesmo que se tratasse de incorporação tida como "às avessas", ainda assim não haveria qualquer óbice para a compensação dos prejuízos questionados, na medida em que o Fisco não logrou comprovar ocorrência de simulação ou outro abuso de forma na operação realizada, muito menos apontou qualquer dispositivo legal que vedasse a realização da incorporação nos moldes em que foi feita, únicas condições que poderiam autorizar a desconsideração da pessoa jurídica resultante da transformação, e, em consequência, justificar a glosa dos prejuízos compensados.



Aliás, a propósito da compensação de prejuízos nesses casos, a Jurisprudência, em voga, deste Conselho e também da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é pacífica no sentido de legitimar a dedutibilidade dos mesmos, consoante nos dão conta as Ementas dos Acórdãos a seguir:

"IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incomprovada a ocorrência de simulação na operação de uma empresa superavitária por uma deficitária, podem os prejuízos desta serem compensados com o lucro daquela, no futuro, observado o prazo legal, posto não haver vedação legal. Recurso a que se nega provimento." (Acórdão nº CSRF/01-01.756/94).

"COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Incorporação. À incorporada é assegurado o direito à compensação de seus próprios prejuízos anteriores à data de absorção do patrimônio da Incorporada, com fundamento no artigo 382 do RIR/80." (Acórdão nº CSRF/01-1.835/95).

"IRPJ - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - Não obstante as exageradas operações de arrumação da organização societária, quase esgotando as possibilidades legais para tanto, o certo é que a incorporação de que se trata resultou sem ofensa à lei de regência, no exercício de 1986, de modo a permitir a compensação de prejuízos da incorporadora com os resultados da incorporada, no exercício seguinte àquele correspondente ao ano-base da incorporação." (Acórdão nº CSRF/01-0.892/89).

"IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO - Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita." (Acórdão nº CSRF/01-01.874/95).

Nestas circunstâncias, também no que pertine ao mérito, não há como fazer prosperar a Ação Fiscal, eis que não se consegue vislumbrar nos fatos descritos qualquer infringência nos dispositivos legais invocados na capitulação da exigência..

II - RESERVA DE REAVALIAÇÃO

Relativamente à acusada realização a menor da Reserva de Reavaliação, a pretexto de que a Recorrente teria deixado de oferecer à tributação a Correção Monetária no Período compreendido entre

Processo nº. :13603/000.709/95-57
Acórdão nº. :101-92.311

a sua realização, que ocorreu em 31.01.89 e o momento em que foi incluída no Lucro Líquido, para efeito de determinar o Lucro Real (31.12.89), entendendo que, de igual modo, não procede, pois em verdade a legislação de regência, no que pertine à tributação da Reserva, deixa claro que o fato gerador ocorre no momento de sua realização e, conseqüentemente, o seu montante será quantificado naquela data.

Ademais, assiste razão à Recorrente quando alega que, no momento em que é incorporada ao Capital, o seu montante passa a ser corrigido àquele título e, em assim sendo, a pretensão fiscal no sentido de submeter a Reserva à incidência de Correção Monetária equivaleria a uma dupla correção sobre o mesmo valor. Dai entendo ser de todo improcedente a exigência formulada a esse título.

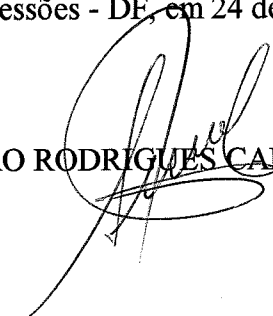
Ad argumentandum tantum ainda que procedente fosse a imputação fiscal, mesmo assim, não caberia se cogitar de qualquer aplicação de penalidade, por erro no preenchimento do LALUR, conforme pretendem os Autuantes. A propósito do tema, transcrevemos a seguir as Ementas de alguns Acórdãos que versam sobre a questão:

"PREJUÍZOS COMPENSÁVEIS ALTERADOS POR AÇÃO FISCAL (EX. 90) -
Descabe a aplicação da penalidade do art. 723 do RIR/80, nos casos em que a escrituração no LALUR dos prejuízos compensáveis sofreu alteração em função de ação fiscal de exercícios anteriores." (Acórdão 1º C.C. 105-6.042/91).

"REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - Inaplicável a multa regulamentar do art. 723 do RIR/80, quando a exigência tratar somente de redução do prejuízo fiscal." (Acórdão 1º C.C. 108-1.758/95).

Por todo o exposto, Voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo Sujeito Passivo, cancelando a exigência fiscal nos moldes em que foi procedida.

Sala das Sessões - DE, em 24 de setembro de 1998.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR