



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MECT.

Sessão de 08 de janeiro de 1990

ACÓRDÃO Nº 103-09.981

Recurso nº 92.203 - IRPJ - EXS: 1985 e 1986

Recorrente CONVAÇO-CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA

Recorrid DRF em GOVERNADOR VALADARES - MG

IRPJ - EMPRÉSTIMOS ENTRE COLIGADAS - CÁLCULO DA VARIACÃO MONETÁRIA.

Independentemente do fato de a correção monetária dos empréstimos entre coligadas e controladas ser calculada diariamente ou de acordo com a correção mensal, uma vez que a própria empresa utilizou da correção diária é legal que o autuante se tenha servido da própria fórmula empregada pela interessada para provar que a correção monetária foi calculada a menor.

DESPESAS OPERACIONAIS - GASTOS ATIVÁVEIS - FERRAMENTAS

Embora as ferramentas devam constar do ativo imobilizado, as que são compradas para emprego em determinada obra e se consomem durante a prestação dos serviços, ou que têm seu prazo de duração inferior a um ano, poderão ser lançadas diretamente à conta de despesas operacionais.

GASTOS ATIVÁVEIS - FERRAMENTAS - CORREÇÃO MONETÁRIA.

Uma vez que os gastos com as ferramentas foram legalmente lançados em conta de despesas do exercício, não há que se falar em ativação destas e, muito menos, em correção monetária.

CISÃO E INCORPORAÇÃO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

No ano de 1985 não havia proibição de uma empresa deficitária incorporar outra que estivesse em situação econômica estável e superavitária, de tal sorte que viesse a compensar seus prejuízos com os lucros advindos da empresa incorporadora.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - CISÃO DE EMPRESAS.

Cabe a glosa da compensação de imposto de renda

Acórdão nº 103-09.981

na fonte a maior do que o rendimentos correspondente, vertido por cisão e computado no lucro real.

Recurso a que se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONVAÇO-CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1985, a importância de Cr\$ 23.380.057 e de Cr\$. 2.466.850.020, no exercício de 1986.

Sala das Sessões-DF., em 08 de janeiro de 1990

ANTONIO DA SILVA CABRAL

- PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

INEZ MARIA SANTOS DE SÁ ARAÚJO - PROCURADORA DA
FAZENDA NACIONAL

15 FEV 1990

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, LÓRGIO RIBEIRO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, BRAZ JANUÁRIO PINTO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Recurso nº 92.203

Acórdão nº 103-09.981

Recorrente: CONVAÇO-CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA

R E L A T Ó R I O

CONVAÇO-CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA., empresa com sede no município de Ipatinga, Estado de Minas Gerais, solicita a reforma de decisão de primeiro grau.

Contra a empresa foi lavrado auto de infração, apontando a fiscalização as seguintes irregularidades:

ANO BASE DE 1984 - EXERCÍCIO 1985.1. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

Variações monetárias com base nas ORTNs., calculadas sobre empréstimos a pessoas jurídicas ligadas, conforme demonstrativos capeando as fichas de razão correspondentes, como segue: - (Arts. 254, I, 387, II e 676, III, do RIR/80 c.c art. 21 do DL nº 2065/83.)

Conenco - Convaço Eng. de corrosão Ltda.

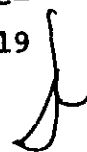
Variações Monetárias a serem reconhecidas459.996.782/

Valor Apropriado - Rec. de Cor. Monet.288.740.329/

Var. Monetárias não reconhecidas171.256.453/ 171.256.453

Conempar-Convaço Empreend. e Participações Ltda.

Variações Monet. a Serem reconhecidas359.567.419



Valor apropriado - Rec. de Cor. Monet.	<u>211.695.408</u>	
Variações Monetárias não reco- nhecidas	<u>147.872.011</u>	147.872.011
<u>Integral Mineração Ltda</u>		
Variações Monet. a serem reco- nhecidas	105.257.109	
Valor apropriado - Rec. de Cor. Monet.	<u>84.124.061</u>	
Var. Monetárias não reconheci- das	<u>21.133.048</u>	21.133.048

2. GASTOS ATIVÁVEIS

Gastos com aquisição de fer-
ramentas componentes do con-
junto necessário utilizado
sistematicamente pela Empre-
sa, apropriados, indevidamen-
te como despesa, como segue:
(Arts. 193, § 2º, 387, I e
676, III, do RIR/80 - PN.
CST. 20/80.)

1º Trim. 84	321.040	
2º Trim. 84	1.295.706	
3º Trim. 84	12.948.002	
4º Trim. 84	<u>425.027</u>	14.989.775

3. RECEITA DE COR.MONETÁRIA

Cor, Monetárias dos bens aci-
ma. (Arts. 347, I, 387, II e
676, III, do RIR/80.

Cálculo:

1º Trim. 84	321.040 x Coef. 2.6389 -	321.040 =	526.152
2º Trim. 84	1.295.706 x Coef. 1.9789 -	1.295.706 =	1.268.366

Acórdão nº 103-09.981

3º Trim. 84 412948.0002 x Coef. 1.5060 - 12.948.002 = 6.551.689

4º Trim. 84 425.027 x Coef. 1.1037 - 425.027 = 44.074Soma da Base de Cálculo: - 363.641.569ANO BASE DE 1985 - EXERCÍCIO DE 1986.1. GASTOS ATIVÁVEIS

Gastos com aquisição de Ferramentas componentes do conjunto necessário utilizado sistematicamente pela Empresa, apropriados, indevidamente com despesas, como segue: - (Arts. 193, § 2º, 387, I e 676, III, do RIR/80 - PN. CST. 20/80).

1º Trim. 85	2.534.878	
2º Trim. 85	2.564.968	
3º Trim. 85	6.858.312	
4º Trim. 85	<u>444.500</u>	12.402.658

2. RECEITA DE COR. MONETÁRIA

Cor. Monetária dos bens acima - (arts. 347, I, 387. II e 676, III, do RIR/80).

Cálculo:

1º Trim. 2.534.878 x Coef. 2.5753 - 2.534.878	=	3.993.193
2º Trim. 2.564.968 x Coef. 1.8516 - 2.564.968	=	2.184.326
3º Trim. 6.858.312 x Coef. 1.3243 - 6.858.312	=	2.909.981
4º Trim. 444.500 x Coef. 1.1007 - 444.500	=	<u>44.761</u>
		9.132.261

3. RECEITA DE COR. MONETÁRIA

Falta de Cor. Monetária do Ativo Imobilizado vertido por cisão da Empresa Integra-Mineração Ltda, conf. protocolo de Incorporação e Cisão de 30.10.85, sem que houvesse reconhecimento de diferenças, no

lucro real, nas empresas incor-
poradora e cindida, demonstrati-
vo anexo: - (Arts. 37, I, 387,
II e 676, III, do RIR/80). 318.386.627

4. DESPESA INDEVIDA DE COR. MONETÁ-
RIA.

Glosa de despesa de Cor. Monetá-
ria do Capital da antiga Conen-
co, em virtude de ter sido ocor-
respondente Capital baixado no
processo de incorporação: - (Art.
347, I, 387, I e 676, III, do
RIR/80).

Capital Baixado: - 13.000.000

Cálculo da Cor. Monetária

13.000.000 x Coef. 3.1937 - 13.000.000 = 28.518.100

5. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍ-
ZOS.

Compensação de Prejuízos Fis-
cais da Empresa Conenco, incor-
poradora (de fato) com lucro da
Empresa Convaço, incorporadora
(de fato), conforme termo de ve-
rificação, com infração ao dis-
posto no Art. 382, do RIR/80,
aprovado pelo Dec. 85.450/80: -

Exercício de 1983 - (Prejuízo do) 955.859.648

Exercício de 1984 - (Prejuízo do) 1.142.550.726 2.098.410.374

6. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IR-FON-
TE.

IR-Fonte compensado em propor-
ção maior que o rendimento cor-
respondente, vertido por cisão

↓

Acórdão nº 103-09.981

e computado no lucro real, con-
forme demonstrativo:

Valor em ORTNs..... 163,28

(Art. 514 e 676, III, do RIR/80).

Soma da Base de Cálculo 2.466.850.020

Co-Responsáveis - Art. 139, do
RIR/80:

Convaço-Construtora Vale do Aço
Ltda.

CGC. 19.880.202/0001-01

Integral Mineração Ltda

CGC. 16.691.560/0001-70.

Em sua impugnação levantou a empresa a preliminar de nulidade do auto de infração, principalmente pelos seguintes motivos:

- a) o lançamento do crédito tributário foi levado a efeito em OTN, tornando-o líquido e impossível de determinação;
- b) os feitos apresentam evidentes erros de cálculo, critério e contradições entre si.

Quanto ao mérito:

1. a infração apontada no item 1 refere-se a variações monetárias com base em ORTNs calculadas sobre empréstimos a pessoas jurídicas ligadas. Conforme demonstrativo, é improcedente, sendo que as diferenças apuradas pela fiscalização (já que o contribuinte reconheceu variações monetárias, ao teor do art. 21 do DL 2.065/83) referem-se ao critério do cálculo: enquanto a impugnante utilizou o método linear sobre os saldos mensais existentes de CONENCO, CONEMPAR E INTEGRAL MINERAÇÃO, o fisco utilizou um método hermético, sendo que o art. 21 não determina a utilização de fórmulas esdrúxulas. Isto significa que o índice deve ser mensal e não diário. O fisco pretende utilizar-se do PN CST



Acórdão nº 103-09.981

nº 10/85, que sugere a aplicação do método hamburguês, considerando como variação a taxa diária da ORTN, ou ainda, a aplicação do Decreto-lei nº 2.027/83. Ocorre que o referido parecer foi publicado após a autuação. O DL nº 2.065/83 supõe a correção mensal.

2. As infrações apontadas nos itens 2 e 3 do auto se referem a gastos com aquisição de ferramentas componentes do conjunto necessário utilizado sistematicamente pela empresa, apropriadas indevidamente como despesas, ao invés de ter ocorrido imobilização. Acontece que os objetos glosados pela fiscalização são, entre outros: machos, brocas, rebolos, cadeados, martelos, almotólias, trenas, soquetes, alicates, chaves de fenda, bicos para maçaricos, parafusos, limas, escadas de duralumínio, serras, arcos de serra, enxadas, dobradiças, tesouras, etc. São objetos diretamente consumidos para a concretização dos objetivos da impugnante, todos com período de vida útil inferior a um ano (art. 183, I, do RIR/80). Além do mais, o art. 193 do RIR/80 supõe que o prazo de vida útil não ultrapasse a um ano. Por isso mesmo, também não há razão para se tributar a respectiva correção monetária (item 3 do Auto de Infração).

3. O item 4 do auto se reporta a glosa de despesa de correção monetária do capital da antiga CONENCO, em virtude de ter sido o correspondente capital baixado no processo de incorporação. Houve equívoco não só no quantitativo do capital como também no fato de o capital social da CONENCO não ter sido baixado no processo de incorporação/cisão, pois a CONENCO (antiga denominação da impugnante é sucessora, e não sucedida.

Além do mais, como bem esclarece o item 3 do "Protocolo de Incorporação e Cisão" (doc. nº 26), a participação da CONVAÇO (empresa sucedida) na CONENCO foi baixada no processo de incorporação da primeira, nos termos do art. 325, I, do RIR/80, sendo tal perda de capital oferecida à tributação. A participação da CONEMPARG no capital da impugnante, de Cr\$ 1.921.567 (antes da versão da parcela cindida da INTEGRAL) foi baixada englo

2

Acórdão nº 103-09.981

badamente quando da eliminação da participação recíproca gerada com a operação, consoante demonstra o item 9 do Protocolo de Incorporação e Cisão. Por conseguinte, a impugnante realmente baixou sua conta de capital, entre outros valores, em Cr\$ 13.000.000. Ocorre que a correção monetária das referidas baixas da conta Capital social sequer foi contabilizada. Por estas e outras razões, a impugnante não aceitou a glosa dos Cr\$ 28.518.100 do item 4 do Auto de Infração (Ex. 1986).

4. O item 5 do auto se reporta a compensação de prejuízos fiscais da empresa CONENCO, incorporada de fato com lucro da empresa CONVAÇO, incorporadora de fato, com infração do art. 382 do RIR/80. Esta parte foi alvo de equívocos:

- a) em primeiro lugar porque os autuantes concluíram, sem qualquer suporte, que a CONVAÇO-CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA. (empresa sucedida pela impugnante) incorporou CONENCO-CONVAÇO ENGENHARIA DE CORROSÃO LTDA. e não o contrário. Basearam-se em evidências como: o nome da incorporadora permaneceu; a sede da incorporadora permaneceu; a situação patrimonial é praticamente a mesma; os sócios são os mesmos, etc.
 - b) não cabe ao fisco "presumir" este ou aquele fato. O que ocorreu acha-se no Registro do Comércio e poderá ser comprovado pela documentação respectiva;
 - c) a incorporação é um método legítimo, produto de política econômica e fiscal e foi isto que levou à criação da COFIE. A incorporação de empresa lucrativa por uma empresa com tendência deficitária não desnatura um dos objetivos da incorporação que é o de permitir os seus efeitos sinérgicos dos quais talvez o menos importante é o de permitir a utilização de lucros das incorporadas para abater prejuízos da incorporadora. É a única forma de se sar empresa deficitária, sem ingresso de recursos. No caso, a impugnante teve um incremento enorme, passando seu capital de Cr\$ 13.000.000 para Cr\$ 4.000.000.000.
- 

Acórdão nº 103-09.981

- d) Quanto à adoção da denominação da CONVAÇO, que estava sendo incorporada, já ficara claro no Protocolo que:

"No mesmo ato das operações a CONENCO-CONVAÇO ENGENHARIA DE CORROSÃO LTDA. alterará sua denominação social para CONVAÇO-CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA. Isto porque o nome CONVAÇO é identificado como tradicional, experiente e conceituado no seu ramo de atuação e, pelo próprio fato, não deve sofrer solução de contabilidade."

5. Quanto à objeção da fiscalização, no sentido de que a situação patrimonial da antiga CONVAÇO, se comparada com a empresa resultante da incorporação e cisão (nova CONVAÇO) é praticamente a mesma, é o que geralmente acontece, pois os efeitos patrimoniais da investida já estavam refletidos nas demonstrações da investidora pelo método da equivalência patrimonial.

6. Quanto ao fato de a incorporadora e incorporada terem em seus quadros as mesmas pessoas físicas, a impugnante continuou investida por quem sempre a controlou, apenas que na condição de pessoa física e não mais como pessoa jurídica. Isto porque CONENCO era investida por CONVAÇO (85,22%) e CONENPAR (14,78%). Logo, os controladores da antiga CONVAÇO eram, via reflexa, controladores da CONENCO, já que a CONENPAR é controlada pela CONVAÇO.

Combateu a afirmação dos autuantes no sentido de que a operação constituiria artifício ilegal para usufruir vantagens fiscais. Perguntou: onde a lei proíbe a operação realizada?

Citou o item 5.3 do PN CST nº 10/81, no qual se disse:

"5.3 - Do exposto resulta que, não obstante inadmissível compensação entre o prejuízo e o lucro real de sucessora e sucedidas, reciprocamente, como adverte o item 5 da IN SRF nº 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."



Acórdão nº 103-09.981

Logo, uma empresa deficitária poderá incorporar uma empresa que esteja em boa situação. Somente com o Decreto-lei nº 2.341/87 é que ficou vedada a compensação dos prejuízos fiscais da sucessora com os lucros da sucedida. Lembrou que, mesmo que se quisesse aplicar retroativamente este decreto-lei dever-se-ia notar que os documentos da operação foram protocolizados no Registro Comercial em 30.12.85, fora, portanto, do exercício que poderia, quem sabe, ser abrangido pelo diploma citado.

7. O último item do auto se reporta à compensação indevida de imposto de renda na fonte em proporção maior do que o patrimônio vertido na cisão. Esta infração não ocorreu porque:

- a) não há lei determinando que o imposto de fonte só possa ser transferido na proporção do patrimônio vertido;
- b) o imposto de renda na fonte a recuperar é um crédito como outro qualquer;
- c) o imposto de fonte, existente no momento da cisão não tem qualquer correspondência com os resultados transferidos posto que devidos e incidentes sobre aplicações financeiras e não sobre os resultados da sociedade cindida;
- d) as aplicações financeiras existentes na Integral foram totalmente transferidas à impugnante, consoante item 6 do protocolo da Incorporação e cisão (doc. 26);
- e) a proporção encontrada pela fiscalização não tem qualquer embasamento, pois 69,55% não corresponde ao ativo diferido transferido ao patrimônio cindido.

Em sua informação fiscal de fls. 519/524, o autuante mostrou sua indignação contra as palavras ofensivas e maldosas da impugnante e se pronunciou pela manutenção do auto.

O julgador singular entendeu acolher, em parte, as razões da empresa, pelos seguintes fundamentos:

Acórdão nº 103-09.981

1. sobre a preliminar de nulidade procedimental, ressaltou que no art. 32 do Decreto nº 70.235/72 não está prevista qualquer nulidade de ato processual, matéria esta tratada expressamente nos arts. 59 a 61. Além disso, os erros de cálculo não existem, conforme demonstrativos de fls. 124/125. Quanto à conversão da base de cálculo em ORTN (OTN), é imposição do Decreto-lei nº 1.967/82, suspensa com o Plano Cruzado e restabelecida com o Decreto-lei nº 2.323/87;

2. Com relação às variações monetárias ativas sobre os empréstimos a pessoas ligadas o autuante simplesmente aplicou o art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. O procedimento da fiscalização se baseou no PN CST nº 10/85, que determinou se considerassem os valores mutuados diariamente e que preconizou a adoção do método hamburguês ou o valor diário da ORTN, na forma do art. 5º do Decreto-lei nº 2.072/83;

3. com relação à glosa de despesas com aquisição de ferramentas, salientou que a autuada possui um departamento de ferramentaria onde são arrolados os conjuntos de ferramentas, motivo pelo qual esses bens acabam durando mais de um ano. A fiscalização se preocupou em tributar apenas bens que fossem ferramentas. Entendeu a fiscalização que essas ferramentas são adquiridas em grandes quantidades e são utilizadas em conjunto. Por via de consequência, caberá também a cobrança da correção monetária sobre esses bens não ativados;

4. com relação à falta de correção monetária do ativo imobilizado vertido por cisão da empresa Integral Mineração Ltda., as diferenças encontradas advêm das baixas que a impugnante alega não terem sido consideradas pela fiscalização. A este respeito, o autuante informou (fls. 379): "os valores de incorporação, no mapa de fls. 379, das contas do sistema de Bridagem, veículos e Máquinas e Equipamentos não coincidem com os valores de incorporação do protocolo (fls. 86) e balanço da Intregreal em 31.08.85 (fls. 525), como deveriam coincidir; nos mapas não estão registradas quaisquer baixas após a data-base para as operações de 31.08.85, o que permite corrigir os valores

2

Acórdão nº 103-09.981

de incorporação pelo coeficiente pleno de agosto a dezembro." Entendeu o julgador, igualmente, que os lançamentos de baixas por obsolescência, de fls. 354, 358 e 349v., não devem ser consideradas, pois são lançamentos sem documentação comprobatória;

5. quanto à tributação da despesa de correção monetária do capital da CONENCO merecem acolhida as razões apresentadas pela impugnante, pelo que excluiu da tributação a importância de Cr\$ 28.518.100;

6. a respeito da compensação de prejuízos fiscais, ficou comprovado que a CONENCO não incorporou a CONVAÇO - CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA. Foi praticado formalmente ato jurídico sob certo manto legal, mas com o objetivo de encobrir ato de natureza jurídica diversa. Veja-se o que ficou patente (fls. 76):

- a) em 30.11.85, CONENCO E CONVAÇO realizam alteração conjunta de seus contratos (fls. 06/118) para efetivar a operação de incorporação cuja alteração só foi registrada na Junta Comercial em 08.01.86;
 - b) a sede da empresa resultante das operações ficou sendo a da antiga CONVAÇO;
 - c) o capital social da CONENCO que era de Cr\$ 13.000.000 foi baixado e substituído pelo capital da CONVAÇO, ou seja, Cr\$ 4.000.000.000;
 - d) os sócios da empresa resultante acabaram por ser os mesmos da antiga CONVAÇO;
 - e) a empresa que se pretendeu extinguir (CONVAÇO) participava com 85,2188% do capital da CONENCO, conforme equivalência patrimonial;
 - f) a situação patrimonial da antiga CONVAÇO se comparada com a da empresa resultante da Incorporação/Cisão (nova
- 

Acórdão nº 103-09.981

CONVAÇO) é praticamente a mesma (ver balanço de fls. 119/123);

- g) não vale o argumento de que a empresa cumpriu os requisitos legais, pois segundo o art. 109 do CTN o que importa é o substrato econômico, e não a forma jurídica;
- h) improcede o argumento de que ocorreram razões de ordem empresarial, para salvar uma empresa deficitária, pois a CONENCO teve incremento enorme em suas operações com a absorção da CONVAÇO (sucédida), apresentando, hoje, excelente, situação econômica. O que a fiscalização afirmou é que a incorporação existiu no campo meramente formal;
- i) sobre a compensação do imposto de renda a maior, conforme esclarecido pela fiscalização a Instrução Normativa SRF nº 17/85 determina que só na hipótese de os rendimentos correspondentes terem sido oferecidos à tributação é que o imposto da fonte poderá ser compensado. Ora, os rendimentos que geraram o imposto não foram integralmente oferecidos à tributação na declaração de 1986, visto que estão representados proporcionalmente no lucro tributável do exercício pelo lucro parcial recebido por cisão da Integral, na proporção de 69,55 (fls. 85), sendo que o imposto de fonte foi totalmente transferido (fls. 29).

No recurso voluntário a empresa tornou a alegar a preliminar de nulidade do lançamento. Lembrou que não se reportou à nulidade com base no art. 32 do Decreto nº 70.235/72, mas nos arts. 243 a 250 do Código do Processo Civil. Além do mais, o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 cogita da nulidade de atos procedimentais praticados dentro da atividade fiscalizada, quando da inexistência dos requisitos da legitimidade e competência, sendo que o art. distingue nulidade de irregularidade.

Quanto aos Decretos-lei nº 1.967/82 e 2.323/87,

Acórdão 103-09.981

referem-se eles a lançamento por declaração e jamais lançamento de ofício.

A respeito do mérito:

1. reiterou sua inconformidade com a tributação da variação monetária ativa nos empréstimos concedidos. A decisão se baseou no PN CST nº 10/85, mas parecer não é lei, nem poderia um parecer retroagir para prejudicar a empresa;

2. sobre a ativação das ferramentas, pretender que ferramentas das mais variadas espécies sejam computadas em seu conjunto, para fins de imobilização, é um absurdo. Como defender que uma broca, um martelo, uma serra tenham vida útil superior a um ano? Mesmo tendo um departamento de ferramentaria, não é possível fazer com que uma ferramenta aumente seu prazo de vida útil;

3. quanto à correção monetária do ativo, por cisão, a fiscalização não levou em conta as baixas, as transferências e os acréscimos ocorridos. A autoridade fiscal se reporta à falta de documentação comprobatória, mas por que não solicitou essa documentação durante os trabalhos de fiscalização? os mapas acostadas aos autos espelham a realidade contábil da empresa;

4. sobre a correção monetária da conta Capital, tal item já foi declarado insubsistente;

5. sobre a compensação de prejuízos fiscais, não é verdade que CONENCO-CONVAÇO ENGENHARIA DE CORROSÃO LTDA. não incorporou CONVAÇO-CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA. De acordo com o julgador singular, as operações foram as seguintes:

- a) em 30.11.85, CONENCO e CONVAÇO realizaram alteração conjunta de seus contratos para efetivar a operação de incorporação cuja alteração só foi registrada na Junta Comercial em 08.01.86;
- 

Acórdão nº 103-09.981

- b) a sede da empresa resultante das operações ficou sendo a sede da antiga CONVAÇO;
- c) o capital social da CONENCO aumentou;
- d) os sócios da empresa resultante acabaram por ser os mesmos da antiga CONVAÇO;
- e) a empresa que se pretendeu extinguir (CONVAÇO) participava com 85,2188 do capital, e conforme equivalência patrimonial;
- f) a situação patrimonial da antiga CONVAÇO se comparada com a da empresa resultante da incorporação/cisão (nova CONVAÇO) é praticamente a mesma.

Ressaltou que a data da operação foi 31.11.85 e a alteração foi protocolada em 30.12.85. Logo, para todos os efeitos, operação foi realizada em 1985, na Junta Comercial, a teor do art. 39 da Lei nº 4.726/65. Lembrou que a operação de cisão/incorporação é operação complexa, que envolve o protocolo e a Proposta. É um absurdo pretender-se que a operação só se realize quando a Junta Comercial realmente registrar o instrumento respectivo.

Quanto à circunstância de que a sede da empresa resultante ficou sendo a da antiga CONVAÇO, não tem a menor relevância e, pois a lei não obriga que a incorporadora fique ou não no mesmo local.

Quanto ao fato de o capital de Cr\$ 13.000.000 ter sido baixado e substituído pelo capital da CONVAÇO, de Cr\$ 4.000.000.000 deve-se notar que:

- o capital da antiga CONENCO jamais foi baixado; antes, foi aumentado em Cr\$ 2.987.000.000, consoante as provas do processo; o capital da empresa resultante da operação não



Acórdão nº 103-09.981

resultou da soma dos capitais das empresas incorporadora e incorporada em razão da eliminação da participação recíproca. Ver nisso baixa de capital é um absurdo sem precedente.

A empresa está sendo tributada exatamente pelo que sempre acontece quando se procede a uma cisão. Quanto ao fato de os sócios serem os mesmos, a sociedade continua controlada por quem sempre a controlou, apenas que, agora, na condição de pessoas físicas e não mais como pessoas jurídicas.

Quanto à circunstância de que a incorporadora participava em 85,2188% do capital da incorporadora nada tem a ver com o caso, pois a lei não veda que tal espécie de incorporação se realize.

O art. 109 do CTN não vem em desfavor da recorrente, eis que esse dispositivo há de ser interpretado dentro do princípio da estrita legalidade. Deste modo, tendo a empresa realizado uma operação de acordo com a lei civil e comercial não pode aceitar a interpretação dada pelo julgador singular. Citou trecho de AMILCAR ARAUJO FALCÃO para lembrar que ao contribuinte é dado organizar seus negócios como melhor lhe convier. A elisão fiscal é permitida no direito brasileiro. Citou, por fim, o trecho 5.3 do PN CST nº 10/81, já transcrito acima, terminando com a afirmação de que, no caso, teria ocorrido abuso de formas.

6. A respeito da compensação do imposto de renda na fonte, lembrou que instrução normativa não é lei. Além disso, os rendimentos das aplicações financeiras foram oferecidos à tributação, parte na cindida e parte na empresa que recebeu o patrimônio cindido. A instrução normativa, além do mais, não se reportou a cisão.

O feito veio a julgamento nesta Câmara, no dia 06 de junho de 1988, a qual houve por bem baixar o processo em diligência, conforme a Resolução nº 103-0846, a fim de que a fiscalização trouxesse para os autos elementos esclarecedores sobre as

2

Acórdão nº 103-09.981

ferramentas que foram lançadas como imobilizado e se junta documentos para se evidenciar a efetiva data da cisão e dos lores mencionados pela empresa e pelo autuante.

Na informação de fls. 593/610 o fisco reconhece a improcedência, em parte, da receita de correção monetária, propondo se reduzisse a correção monetária de 147.221.894 para apenas 49.348. Sobre as ferramentas elaborou a lista das peças objeto da glosa, propondo, igualmente, algumas modificações na autuação.

O informante deixou expressamente consignada, no documento de fls. 592, sua perplexidade com "o festival de acusações infundadas" trazidas ao processo pelos representantes da empresa, fazendo suas palavras do fiscal que igualmente protestara contra os termos utilizados pelos advogados da recorrente (fls. 519).

A empresa se manifestou às fls. 761/763, alegando que, mesmo considerando-se a diminuição proposta pelo diligenciante, o procedimento do fisco afronta o Parecer Normativo CST nº 06/85. A questão relacionada com o sistema de bitagem, suscitada por este Relator, lembrou que tal sistema foi adquirido para pagamento a prazo, com a correção monetária a partir dos pagamentos, na forma do art. 349, § 3º, do RIR/80. Lamentou não ter a diligência sido feita no local e onde a empresa está sediada, o que teria levado o fiscal que efetuou a diligência a uma visão mais perfeita dos fatos. Além disso, o fiscal que efetuou a diligência de fls. 592/610 modificou o auto de infração, o que não é aceitável. As baixas, que a autoridade fiscal teima em não verificar, encontram-se documentadas nos autos (docs. 17 a 20). A autoridade incumbida da diligência não entendeu, ou não quis entender, os mapas e os comparou com dados do Diário, sem correspondência temporal, ou seja, comparou saldos iniciais, desconsiderando as baixas, ocorridas no período-base, saldos de 31.08 e 30.11 com dados de 30.12 do próprio ano e do ano anterior, para concluir que os mapas foram preparados de maneira

↓

Acórdão nº 103-09.981

proposita para fazer prova nos autos. Pelos docs. de fls. 8 a 21 prova-se o acerto da empresa, pois a diminuição proposta pelo fiscal que elaborou a diligência vem a provar que o bem foi comprado a prazo.

Na parte relativa a ferramentas, para que não restem dúvidas, o procedimento da empresa era o seguinte:

- " - as caixas de ferramentas (1ª aquisição) são imobilizadas (vide Doc. 22);
- as peças de reposição (compras subsequentes à 1ª) são registradas como custo das obras;
- as peças desaparecidas são descontadas dos empregados, sendo o valor da receita oferecido à tributação."

Mais adiante acrescentou:

"Fosse como pretende o fisco, caberia indagar mais euticamente o que seria considerado custo das obras? Não devem compor o custo dos serviços executados as ferramentas manuais ou intermutáveis neles consumidos, nos termos do art. 183, I do RIR/80? Não têm valor os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e 18/80, que expressamente dispõem não integrarem o ativo permanente as ferramentas manuais e intermutáveis? Não haveria uma aberração contábil e jurídica na imobilização de ferramentas com prazo de vida útil inferior a um ano?"

Juntou, a seguir, inúmeros documentos, para comprovar o alegado.

É o relatório. 

Acórdão nº 103-09.981

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator.

O recurso é tempestivo, eis que a ciência da decisão recorrida se deu em 13.01.88 (AR de fls. 559), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 12.02.88 (doc. de fls. 560).

PRELIMINAR DE NULIDADE

Invocou a recorrente a nulidade do auto de infração, em primeiro lugar, por ter sido levado a efeito "em títulos públicos (OTN)", e não em cruzados. Esta prática, como se sabe, foi imposta pelo Decreto-lei nº 1.967/82, suspensa com a implantação do assim chamado "Plano Cruzado", mediante o Decreto-lei nº 2.284/86, e restabelecida pelo Decreto-lei nº 2.323/87.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a fiscalização reportou-se, a todo instante, a quantias em cruzeiros, convertendo, apenas, a base de cálculo do imposto e o próprio imposto em OTN. Além do mais, as infrações se referem aos anos de 1984 e 1985, quando não havia, ainda, a discussão acerca do art. 18 do Decreto-lei nº 2323/87.

Em segundo lugar, o auto teria sido nulo porque vários erros de cálculo foram cometidos, acarretando autêntica inexatidão material, que deveriam ter sido corrigidos pelo Delegado da Receita Federal, na forma do art. 12 do Decreto nº 70.235/72. A própria recorrente já respondeu a esta objeção, ao demonstrar saber que erro material não acarreta nulidade do auto, exigindo, apenas, seu saneamento. O que mais importa, no entanto, é que até o momento a interessada só mencionou o fato de existirem erros de cálculo, mas não os apontou, o que desfaz qualquer possibilidade de apreciar esta parte a seu favor.

O único erro, segundo sua ótica, foi o item II.2 da impugnação, no qual se afirmou que os Autos de Infrações nºs

✓

Acórdão nº 103-09.981

1718, 1719 e s/nº apuraram imposto da ordem de 10.786,04 OTN para o cálculo do PIS e FINSOCIAL; o Auto de Infração nº 1681 partiu de um total de 15.358,88 OTN, sem demonstrar como foi calculado. Isto, porém, não corresponde à realidade dos autos, pois às fls. 124 se acha demonstrativo dos cálculos dos fiscais, onde está dito que o total de 15.358,88 OTN se refere ao valor total do imposto de renda devido, abrangendo os dois exercícios fiscalizados, enquanto o valor de 10.786,04 OTN é o total do imposto apenas para o exercício de 1986.

Não apontou a recorrente em qual hipótese, das previstas nos arts. 243 a 250 do CPC, estaria a nulidade do auto da infração.

Deste modo, não há como se acolher a preliminar de nulidade do auto de infração, nem há como se corrigir erros materiais. Os erros apontados pela recorrente, pelo contrário, têm por objetivo recorrer contra a exigência fiscal, mas isto não será motivo de nulidade e sim pertencerá ao exame do mérito.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

A primeira infração apontada diz respeito à correção monetária de empréstimos calculada a menor pela empresa.

Conforme se observa pelo doc. de fls. 19, a conta "112-11.01 - COLIGADAS E CONTROLADAS", que tem por subconta "EMPRÉSTIMOS À CONENCO", apresentava, em 31.12.84, um saldo equivalente a 32.470,65 ORTN, a qual valia, nessa ocasião, Cr\$... 22.110,46, pelo que se justifica o seguinte cálculo (fls. 19):

- Saldo em ORTN - 32.470,65 x 22.110,46	=	717.941.008
- Saldo em Cr\$, conf. contabilidade:		<u>257.944.226</u>
- Variação monetária		459.996.782
- Correção monet. apropriada como receita		<u>288.740.329</u>
- Valor a menor		171.256.453

L

Acórdão nº 103-09.981

A mesma espécie de raciocínio se acha às fls. 21, para a apuração da correção monetária a menor, na CONENPAR-CONVAÇÃO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., no valor de Cr\$147.872.001.

Por fim, a correção monetária a menor, no valor de Cr\$ 21.133.048, obedeceu aos cálculos de fls. 23, de acordo com os dados da contabilidade da empresa.

Nestes cálculos, observa-se que a fiscalização especificou mês a mês, cada "desembolso" efetuado e o transformou em ORTN, a mesma coisa fazendo com relação a cada "resgate", daí surgindo saldo dos empréstimos, em ORTN, no final de 1984. Sabendo-se que o valor da ORTN, em 31.12.84, era obtido pela multiplicação de um valor pelo outro, bastaria efetuar-se tal operação para se obter o total em cruzeiros, no fim do ano.

No caso da CONENCO, por exemplo, o desembolso, mês a mês, totalizou Cr\$ 57.568.012, que correspondem a 32.508,47 ORTN. Considerando-se que houve um resgate da ordem de 37,82 ORTN, restou, em 21.12.84, a soma de 32.470,65 ORTN, ou seja, os Cr\$ 717.941.008, acima citados.

A empresa, ao contrário, chegou ao montante de Cr\$ 257.944.226 porque simplesmente efetuou a soma algébrica do saldo da correção monetária do balanço encerrado em 31.12.83 (Cr\$ 201.212.639) mais os desembolsos efetuados no período (Cr\$... 57.568.012), menos o resgate no período (Cr\$ 836.425).

Não explicou a recorrente como chegou ao valor oferecido à tributação de Cr\$ 288.740.329,00.

Toda a questão, no entanto, está em saber se o fiscal poderia ter-se utilizado da ORTN diária, conforme o fez para chegar ao valor global de Cr\$ 717.941.008.

Antes de tudo, cumpre assinalar o que disse o autuante, na informação fiscal de fls. 520:

L

Acórdão nº 103-09.981

"A "fórmula exdrúxula" que a impugnante alega ter sido utilizada pela fiscalização é apenas uma entre as inúmeras afirmações maldosas contidas na impugnação. A tal fórmula foi utilizada pela própria empresa autuada - veja doc. de fls. 156/157, juntados pela impugnante, onde está a memória de cálculo que serviu de base para o reconhecimento de correção monetária dos saldos das coligadas do grupo empresarial. Observa-se neste documento, que a infração não decorreu da fórmula utilizada mas sim de sua aplicação correta. Veja por exemplo o número de dias utilizado no resgate do saldo de balanço, COMPAR X CONVAÇO, de Cr\$ 76.961.836 = 25 dias; em seguida, confronte com a ficha razão, a data em que ocorreu a primeira amortização do saldo (fls. 161): somente em 27.04.84, ou seja, 117 dias após e ainda restando muito saldo a amortizar. Assim, o procedimento utilizado pela fiscalização - método hamburguês com ORTN diárias (fls. 18 a 23) foi o mais apropriado para corrigir tais distorções, de modo que a Fazenda Nacional não fosse lesada nos negócios de mútuo entre as empresas do grupo."

Como se vê, a própria empresa utiliza o sistema de contagem da correção monetária diária. O Parecer Normativo CST nº 10/85 reconhece a validade do método hamburguês. Esse mesmo ato também reconhece a possibilidade de se apurar a correção monetária diária de acordo com as regras do art. 5º do Decreto-lei nº 2.072, de 20.12.83. O importante, pois, é a apuração correta da correção monetária, mas dia a dia. Não foi o referido parecer que criou tal metodologia. Disciplinou, apenas, sua aplicação.

O Colegiado já teve oportunidade de examinar esta matéria, no Acórdão nº 103-08.325, de 11.04.88, relatado pelo Cons. CARLOS A. DE VILHENA, o qual invocou o disposto no art. 5º do Decreto-lei nº 2.072/83, assim redigido:

"Art. 5º - Para fins deste Decreto-lei, a correção monetária das obrigações ou títulos de crédito será calculada a partir da data de sua emissão até a data de sua negociação ou resgate, tendo por base o valor diário da ORTN.

Parágrafo único - o valor diário da ORTN, por ocasião da emissão, negociação ou resgate, será

L

Acórdão nº 103-09.981

determinado mediante o seguinte procedimento:

- a) do valor da ORTN no mês em que se situar o dia da emissão, negociação ou resgate, será subtraído o valor da ORTN fixado para o mês que lhe for imediatamente anterior;
- b) a diferença será dividida pelo número de dias do mês da emissão, negociação ou resgate;
- c) o quociente será multiplicado pelo número de dias transcorridos no mês até o dia em que o valor da ORTN estiver sendo determinado;
- d) o produto será adicionado ao valor da ORTN fixado para o mês anterior e o resultado será o valor da ORTN no dia."

Vejamos se o autuante obedeceu a esta regra. Para tanto, tomemos o empréstimo concedido em 02.01.84 (fls. 158). Sabendo-se que a ORTN de janeiro/84 equivalia a 7,545,98 e que a ORTN de dezembro/83 era de 7.012,99, teremos, em obediência ao art. 5º do Decreto-lei nº 2.072/83:

$$\begin{array}{rcl} 7.545,98 & - & 7.012,99 = 0,532,99 \\ 0,532,99 & \div & 30 = 0,017,76 \\ 0,017,76 & \times & 2 = 0,035,52 \\ 7.012,99 & + & 0,035,52 = 7,048,51 \end{array}$$

Se abrirmos o processo às fls. 158, veremos que o autuante utilizou-se do índice de 7,048,51 para, aplicando-o sobre Cr\$ 200.000, obter o valor da dívida em ORTN, a saber:

$$\text{Cr\$ } 200.000 \div 7.048,51 = 28,37 \text{ ORTN}$$

Não há, aqui, utilização de "fórmula exdrúxula". O fiscal seguiu a lei.

Este item da autuação deverá, pois, ser mantido.

GASTOS ATIVÁVEIS

A segunda infração diz/ respeito a gastos com aqui

Acórdão nº 103-09.981

sição de ferramentas componentes do conjunto utilizando sistema ticamente pela empresa. O autuante se serviu do Razão onde se encontra escriturado o seguinte:

- 112 - DIREITOS REALIZÁVEIS
- 112.12 - ALMOXARIFADO
- 112.12.12 - FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS

Considerou os valores aí escriturados como se do imobilizado fossem, sem sequer, especificar quais os itens que considerava do imobilizado, isto porque, de acordo com suas palavras (fls. 520), o caso presente enquadra-se entre as hipóteses previstas no Parecer Normativo CST nº 20/80, assim ementado:

"O direito de registrar o custo de aquisição de bens do ativo permanente como despesas operacionais, previsto no art. 15 do D.L. 1.598/77, não tem cabimento quando as atividades constitutivas do objeto da pessoa jurídica exijam o emprego de uma certa quantidade de bens que, embora individualmente cumpram a utilidade funcional, somente atingem o objetivo da atividade explorada em razão da pluralidade de seu uso. Contagem do prazo de um ano da aquisição do bem. Complementa o PN CST nº 100/78."

Este parecer dá como exemplos:

- "I) os engradados, vasilhames e barris utilizados por empresas distribuidoras de águas minerais, refrigerantes, cervejas e chopps;
- II) as cadeiras que empresas de diversões públicas empregam em cinemas e teatros, e
- III) os botijões usados por distribuidoras de gás liquefeitos de petróleo."

A orientação não é nova. Já no Parecer Normativo CST nº 214/73 se dizia:

"A classificação de bens, para fins de sua inclu são no ativo fixo ou circulante, decorre da fun ção desempenhada pelos mesmos no desenvolvimento das atividades normais da empresa. Os bens des tinados à utilização na exploração do objeto so



Acórdão nº 103-09.981

cial são classificados como bens de capital fixo. Dentro desta conceituação as guarnições de cama, mesa e banho e louça de propriedade de empresas que exploram serviços de hotelaria, por serem destinados à utilização nas atividades normais da pessoa jurídica, devem ser contabilizados no ativo imobilizado."

O autuante considerou as ferramentas como pertencentes ao ativo imobilizado pelos seguintes motivos (fls. 520):

(a) a empresa, para atingir os objetivos de suas atividades empresariais (operação e manutenção de aparelhos e equipamentos siderúrgicos, manutenção industrial, eletromecânica e hidráulica etc.) necessita indubitavelmente de grande quantidade de conjuntos de ferramentas e seus acessórios; (b) a empresa possui um verdadeiro departamento - a ferramentaria - onde são controlados os conjuntos de ferramentas e seus acessórios, motivo pelo qual os bens acabam durando mais de um ano.

O raciocínio do autuante é perfeito, no tocante a ferramentas. Aliás, os estudiosos da matéria citam as ferramentas como bens do ativo imobilizado. Em trabalho intitulado "Problemas Fiscais sobre Depreciações" (Res. Trib. 1.3, Comentário, nºs 7 a 10, de 1970) o tributarista NOÉ WINKLER anotou o seguinte:

"Ferramentas - Regra Geral	15%
Facas, alicates, formões de plaina, tornos, rebolos e limas	20%."

No meu entender, porém, faltou à fiscalização trabalho mais profundo do que simplesmente somar os valores da conta "Ferramentas e Utensílios". Conforme disse a recorrente (fls. 135), nessa conta encontram-se machos, brocas, rebolos, cadeados, martelos, almotólias, trenas, soquetes, alicates, chaves de fenda e de boca, bicos para maçaricos, parafusos, limas, escadas de duralumínio, serras, arcos de serra, serrotes, mandris, pistolas de pintura, soquetes, enxadas, transformadores, níveis, esquadros, talhadeiras, resistências, punções, calibradores, dobradiças, tesouras etc.

✓

Acórdão nº 103-09.981

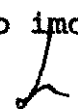
A respeito destes itens impõe-se considerar o disposto no art. 193 do RIR/80, segundo o qual o custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a determinado limite. Para o ano de 1984 foi fixado o valor unitário não superior a Cr\$ 66.000 e para o ano de 1985 o valor não superior a Cr\$ 172.000. Quem abrir o processo às fls. 24/27, notará, de imediato, que quase todos os lançamentos estão abaixo destes valores. Isto sem contar os casos em que esse objetos têm vida útil inferior a um ano, verificação esta impossível se de fazer porque o processo não fornece dados suficientes, mesmo após as diligências realizadas.

Restaria, portanto, saber se, embora tendo valor unitário inferior ao previsto na legislação, as ferramentas deveriam ser escrituradas no imobilizado, por representarem hipótese semelhante aos engradados, aos vasilhames, às guarnições empregadas em hotéis, às cadeiras de cinema etc. Não é esta a opinião dos estudiosos. Professores da USP, por exemplo, no "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" (FIECAFI, Ed. Atlas, já na 1ª ed., 1979, pág. 238), após mencionarem o item "Ferramentas" como integrante do Ativo Imobilizado, escreveram:

"FERRAMENTAS, conta em que se registram as ferramentas de vida útil superior a um ano. É aceitável a prática de lançar diretamente em despesas as ferramentas e similares de pequeno valor unitário, mesmo quando de vida útil superior a um ano" (grifado).

No caso objeto de julgamento foi o que aconteceu. Por ocasião das diligências encetadas por determinação desta Câmara, a relação de ferramentas de fls. 598/610 demonstra que quantidade dos objetos apontados pela fiscalização é de pequeno valor, muito abaixo do valor previsto em lei.

Outro aspecto a ser considerado é a explicação fornecida pela empresa, às fls. 762, isto é, a aquisição de ferramentas, como regra, é levada ao imobilizado. As ferram



Acórdão nº 103-09.981

que são adquiridas para cada obra, no entanto, são consideradas como custos daquela obra. Entendo que o comportamento da empresa se situa, portanto, dentro dos preceitos contábeis e se acha amparada pela lei.

Deve-se excluir da tributação, pois, no exercício de 1985, a importância de Cr\$ 14.989.775; no exercício de 1986, deverá ser excluída a importância de Cr\$ 12.402.658.

RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Segundo o fisco, uma vez que as ferramentas mencionadas deveriam compor o ativo imobilizado, impunha-se, ainda, corrigi-los monetariamente.

Como, no item anterior, ficou comprovado que a empresa levou essas pequenas quantias diretamente à conta de resultado e, portanto, legalmente as considerou como despesas dedutíveis, não há razão para se manter esta parte da exigência.

Assim devem ser excluídas da tributação as importâncias de Cr\$ 8.390.282, no exercício de 1985, e de Cr\$ 9.132.261, no exercício de 1986.

CORREÇÃO MONETÁRIA - RECEITA - CISÃO

Após tantas investigações, chega-se à conclusão de que o auto partiu se premissa falsa, a saber, a de que a totalidade do ativo imobilizado, no montante de Cr\$ 2.391.431.742, constante do item 5 do PROTOCOLO DE INCORPORAÇÃO E CISÃO, de fato teria passado para a incorporadora CONVAÇO.

Na realidade, isto não aconteceu. O protocolo está datado de 30.10.85 e a incorporação e cisão aconteceram em 30.11.85. Antes de se dar, definitivamente, a incorporação e a cisão, vários bens, em relação aos quais se tinha a intenção de passar de uma empresa para outra, foram, na realidade, baixados



Acórdão nº 103-09.981

por obsolescência, conforme consta dos registros contábeis.

Por não observar estas circunstâncias, o autua te promoveu a correção monetária integral dos saldos existente na CINDIDA, em 31.08.85, sem levar em consideração as baixas. C be razão, pois, à recorrente, quando anotou esta falha, que c diligenciante tentou remediar, mas sem êxito.

Se essas baixas estão corretas ou não, está o re lator impossibilitado de afirmar ou negar, já que a fiscaliza ção não diligenciou para que este ponto fosse esclarecido, ale gando simplesmente que o contribuinte não trouxe elementos para o processo. Como o autuante tinha cometido um visível engano na maneira de calcular a correção monetária, entendo que competia ao fisco ter ido à empresa para verificar esta parte.

De qualquer forma, o problema das baixas não é da recorrente, mas da INTEGRAL MINERAÇÃO LTDA. ponto este que a fiscalização também não atentou. Nem se perca de vista que a IN TRAGRAL MINERAÇÃO LTDA. continua existindo, o que teria permiti do à fiscalização, se o quisesse, ter verificado, in loco, esta questão. A verdade é que a baixa realizada por esta empresa afe tou o seu resultado. A parte de seu patrimônio líquido que foi transferida para a CONVAÇO não tem nada a ver com a questão aqui discutida.

O ponto fulcral da questão está em que o DEMONS- TRATIVO de fls. 75, que fixou a matéria tributável, partiu de premissa falsa.

Nem se pode deixar de ressaltar que as variações patrimoniais ocorridas após a data base (isto é, 31.08.85), fo- ram, inclusive, previstas no referido PROTOCOLO, conforme se po de observar pela leitura de seu item 13.

Não é possível, assim, prosperar o auto nesta parte, devendo ser excluída da tributação a importância de Cr\$ 318.386.627.

Acórdão nº 103-09.981

DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Deixo de analisar esta parte, porque foi provida, tendo o julgador singular excluído da tributação a importância de Cr\$ 28.518.100.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS

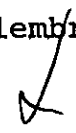
A fiscalização autuou a empresa por compensação de prejuízos fiscais da empresa CONENCO, incorporada (de fato) com lucro da empresa CONVAÇO, incorporada de fato.

Esta matéria foi analisada recentemente na Câmara Superior de Recursos Fiscais, no dia 28 de junho de 1989, no Recurso RP/105-0.101, sendo sujeito passivo a empresa CONDOR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., sendo objeto do Acórdão nº CSRF/01.0.892. Nesta ocasião, houve por bem o Relator, Cons. Urgel Pereira Lopes, demonstrar que não se pode transformar uma cisão ou uma incorporação de direito, realizada de acordo com a lei, em uma "cisão de fato", ou em uma "incorporação de fato", sem maiores exames.

Com razão a empresa, quando afirmou que a fiscalização concluiu, em desacordo com toda a documentação de suporte, que a CONVAÇO-CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA. incorporou a CONENCO-CONVAÇO ENGENHARIA DE CORROSÃO LTDA. O fisco se baseou em circunstâncias como, por exemplo, o fato de o nome da incorporadora ter permanecido, a sede da incorporadora ter continuado a mesma, a situação patrimonial ter continuado a mesma, os sócios serem praticamente os mesmos, como se tudo isto pudesse, por si só, desnaturar a incorporação.

Entendo caber razão à recorrente quando diz que a incorporação se deu conforme protocolo, houve registro na Junta Comercial, propostas de incorporação da CONVAÇO para CONENCO (docs. 29 e 30), alterações contratuais de CONENCO.

Conforme lembrou a então impugnante, a incorpora



Acórdão nº 103-09.981

ção trouxe um grande benefício para a CONENCO, ao incorporar a CONVAÇO, pois seu capital aumentou de Cr\$ 13.000.000 para Cr\$... 4.000.000.000.

Quanto à adoção da denominação social da CONVAÇO, esta matéria já foi objeto do referido acórdão da CSRF, no qual se disse nada impedir que a incorporadora passe a adotar a razão social da incorporadora. No caso em exame, constou do Protocolo:

"No mesmo ato das operações a CONENCO-CONVAÇO ENGENHARIA DE CORROSÃO LTDA. alterará sua denominação social para CONVAÇO-CONSTRUTORA VALE DO AÇO LTDA. Isto porque o nome CONVAÇO é identificado como tradicional, experiente e conceituado no seu ramo de atuação e, pelo próprio fato, não deve sofrer solução de continuidade."

Dou razão à recorrente, quando diz que este por menor não significa ter havido "incorporação de fato". Bem poderia, a incorporadora, em momento posterior, ter voltado a se denominar CONVAÇO, pois a lei não impede que isto aconteça.

Também o fato de a CONVAÇO ter os mesmos sócios não desnatura a operação. Conforme disse a impugnante, ela continuou investida por quem sempre a controlou - apenas passaram a fazê-lo na condição de pessoas físicas e não através de pessoas jurídicas como até então. Isto porque CONENCO era investida por CONVAÇO (85,22%) e CONEMPAR (14,78%). Logo, os controladores da antiga CONVAÇO eram, via reflexa, controladores da CONENCO, já que a CONEMPAR é controlada da CONVAÇO.

Certamente o maior argumento dos autuantes foi o fato de uma empresa deficitária ter incorporado uma empresa superavitária. Esta questão também foi objeto do Acórdão CSRF 01.0.892/89, entendendo o Colegiado que a lei não proíbe tal coisa. Proíbe, isto sim o contrário, ou seja, uma empresa que apresenta lucros incorporar uma deficitária, pois o que estava acontecendo, ao tempo do Decreto-lei nº 1.598/77, que havia permitido tal coisa, era que empresas em boa situação "compravam" em-



Acórdão nº 103-09.981

presa com prejuízos só para fugir à tributação.

Não se pode ser tão ingênuo ao ponto de se negar a possibilidade de, no caso em julgamento, a intenção ter sido a de compensar prejuízos. Embora isto não tenha ficado comprovado, pergunta-se: que lei proibia que uma empresa deficitária incorporasse uma empresa superavitária?

Qualquer tributarista pátrio diria que, na hipótese, houve elisão fiscal, que não é proibida por lei.

Aliás, por questão de lógica, é de se perguntar: se a fiscalização concluiu que a recorrente foi de fato a incorporada e não incorporadora, como poderia ela continuar a existir "de fato" para essa fiscalização?

Abra-se a Lei nº 6.404/76 e ver-se-á que o art. 227 determina o seguinte:

"Art. 227 - A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações."

Ora, a recorrente observou este mandamento. Na realidade, o primeiro efeito da incorporação é a extinção da sociedade incorporada. É o que determina o § 3º desse mesmo artigo:

"§ 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."

No caso em julgamento não há dúvida que a incorporada se extinguiu.

Houve, no caso, igualmente, o aumento de capital da incorporadora e o próprio fisco se valeu dos dados respecti-

Acordão nº 103-09.981

vos, tudo em obediência ao art. 227, § 1º, da Lei nº 6.404/76.

O autuante tentou embasar sua presunção no fato de os sócios da incorporada e da incorporadora serem praticamente os mesmos. Pergunta-se: que lei proíbe que isto aconteça? Note-se que a subscrição e a consequente integralização de capital não é feita pelos sócios da empresa incorporada, mas pela empresa incorporadora. Na realidade, a incorporadora é sucessora da incorporada, conforme determina o art. 227, transcrito, de tal sorte que todas as obrigações da empresa que se extinguem e todos os direitos dela passam para a incorporadora.

Entendo que, sendo a incorporadora sucessora nos "direitos" da incorporada tem, inclusive, o direito de usar o nome da incorporada.

Deve-se dar provimento a esta parte, excluindo-se da tributação a importância de Cr\$ 2.098.410.374.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IR NA FONTE

O autuante alegou que se caracterizou esta infração pela circunstância de ter ocorrido imposto de renda de fonte compensado em proporção maior que o rendimento correspondente, vertido por cisão e computado no lucro real, equivalente a 163,28 ORTN.

Às fls. 28 encontra-se o demonstrativo do Imposto de Renda cobrado na Fonte e que foi compensado a maior na declaração. Isto porque não houve proporcionalidade entre o rendimento correspondente e o oferecido à tributação na declaração de CONVAÇÃO, que equivale a 69,55%, e não a 100%, conforme o "Protocolo de Cisão".

Entendo caber razão ao fiscal autuante, quando afirmou, às fls. 524:

"A empresa infringiu a norma mais básica para

2

Acórdão nº 103-09.981

compensação de imposto de renda na fonte, qual seja, a de que os rendimentos que geraram o imposto só podem ser compensados se forem oferecidos à tributação, consoante regra do item 1.5 da Instrução Normativa SRF nº 42/85 (em vigor à época da compensação). Ora, os rendimentos que geraram o imposto não foram integralmente oferecidos à tributação na declaração de 1986, visto que estão representados proporcionalmente no lucro tributável do exercício pelo lucro parcial recebido por cisão da Integral na proporção de 69,55% (fls. 85)."

Pode parecer, num primeiro momento, que a recorrente tenha razão, pois o § 1º do art. 229 da Lei nº 6.404/76 de termina que "a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão", o que significa dizer ser possível, por princípio, passar para a empresa sucessora o direito de compensar o imposto de renda pago na fonte. Acontece, entretanto, que o art. 514 do RIR/80 determina que o imposto cobrado na fonte sobre rendimentos produzidos por títulos de renda fixa, auferidos pela pessoa jurídica e integrantes do respectivo lucro líquido poderá ser compensado com o imposto devido segundo a declaração de rendimentos anual, na mesma proporção que existirem entre o prazo em que o título houver permanecido no ativo durante o período-base e o prazo total que seu vencimento.

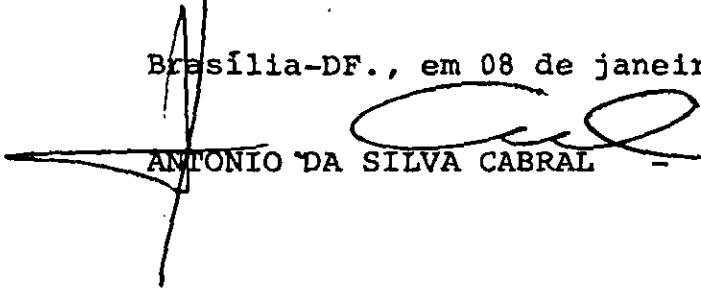
Vale aqui, portanto, a velha parêmia do Digesto: jus publicum privatorum pactis mutari non potest. Embora as empresas envolvidas tenham pactuado a transferência do direito de compensar imposto, na realidade este direito é de ordem pública e não pode ferir o direito público. Fosse assim, toda e qualquer empresa negociaria o "crédito" de imposto pago em outra empresa, pois seria um "direito" seu, o que é um absurdo. Não se pode perder de vista o art. 123 do CTN.

Assim sendo, voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso a fim de se excluir da tributação, no exercício de 1985, a importância de Cr\$ 23.380.057, bem como de se excluir a importância de Cr\$ 2.466.850.020 com relação ao

L

exercício de 1986.)

Brasília-DF., em 08 de janeiro de 1990


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR