MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.	:	13706.000845/96-61
Recurso nº.	:	139.983
Matéria	:	IRPJ e OUTROS – Exercício de 1992
Recorrente	:	COLACE ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida	:	3ª TURMA/DRJ EM FORTALEZA – CE.
Sessão de	:	23 de março de 2006
Acórdão nº.	:	101-95.444

OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. – VARIAÇÕES CAMBIAIS.- As variações cambiais decorrentes de contrato de mútuo firmado entre pessoas jurídicas coligadas, devem ser computadas no lucro líquido, para efeito de se determinar o lucro real, pela mutuante, observado o período-base no qual tenha incorrido.

DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. – Os lucros creditados em favor dos sócios não estão sujeitos à correção montaria do balanço, razão pela qual a correção monetária de natureza devedora, apropriada na determinação do lucro real, deve ser submetida à tributação.

LUCRO LÍQUIDO. - EXCLUSÕES. – Pela sistemática adotada com o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, da reavaliação de bens do ativo permanente, não deve resultar alteração da base de cálculo do tributo. Computando-se o valor da reserva de reavaliação para efeito de se determinar o lucro real há, com efeito contrário, a apropriação de valor equivalente, correspondente ao acréscimo no valor do bem reavaliado, a título de encargos de depreciação ou exaustão. Tendo a recorrente promovido a adição ao lucro líquido, das parcelas correspondentes à depreciação, para alcançar o objetivo do programa terá, necessariamente, que promover a exclusão de montante equivalente, do lucro líquido do exercício.

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - Multa. A jurisprudência da CSRF se firmou no sentido de que a responsabilidade da sucessora, por força da regra jurídica inserta no artigo 132 do Código Tributário Nacional - CTN e, ainda de mandamento emanado do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, está restrita aos casos em que os tributos não são pagos pela sucedida. A transferência da responsabilidade sobre a multa de natureza fiscal, punitiva, ocorre somente na hipótese de ela tiver sido lançada em momento anterior ao do ato sucessório, por se tratar de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF. – PROCEDIMENTOS REFLEXOS. - A decisão prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa as relações jurídicas referentes às exigências materializadas contra a mesma pessoa jurídica, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COLACE ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a parcela de Cr$ 58.216.218,75, referente ao item "exclusões do lucro líquido", nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior que também afastou da tributação a parcela referente ao item "despesa indevida de correção monetária sobre lucros".

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

Recurso nº. : 139.983
Recorrente : COLACE ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

AGROPECUÁRIA ALTO SÃO JOÃO LTDA. (SUCESSORA DE COLACE ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.), pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob nº 28.939.502/0001-00, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE que, apreciando a impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 04/06 (IRPJ), 41/42 (FINSOCIAL/FATURAMENTO), 45/47 (IRRF) e 51/53 (CONTRIBUIÇÃO SOCIAL) recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão de Primeira Instância.

Verifica-se que a peça básica de fls. descreve as irregularidades apuradas nestes termos:

> "1 – OMISSÃO DE RECEITAS
> RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS
> Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme descrito no item a do Relatório Fiscal em anexo que faz parte integrante deste Auto de Infração.
> .....
> 2 – CORREÇÃO MONETÁRIA
> DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MOETÁRIA
> Despesa indevida de correção monetária, caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária maior que o devido, gerando uma diminuição no lucro líquido do exercício, que deverá ser adicionada para efeito de tributação, conforme descrito no item b do Relatório Fiscal anexo ao presente Auto de Infração.
> .....
> 3 – AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
> EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES
> EXCLUSÕES INDEVIDAS
> Redução, indevida, do lucro real em Cr$ 58.216.218.75 em virtude da exclusão de valores incorretamente registrados, conforme descrito no item c do Relatório Fiscal anexo ao presente Auto de Infração."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 65 a 78, foi prolatada a decisão pela

Colenda Terceira Turma Julgadora da DRJ em Fortaleza – CE que manteve a exigência atacada, considerando, portanto, procedente o lançamento de ofício conforme Acórdão DRJ/FOR Nº 42.329, de fls. 68/78, assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1991

Ementa: **OMISSÃO DE RECEITAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS/RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS**

A apuração pelo Fisco de receitas de variações monetárias não oferecidas à tributação caracteriza o ilícito fiscal como "omissão de receitas", e justifica o lançamento de ofício sobre as parcelas subtraídas ao crivo da tributação.

DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE LUCROS.

Adiciona-se ao Lucro Líquido do Exercício, para efeito de tributação, o valor da correção monetária indevida sobre lucros.

EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO.

O valor da exclusão do lucro real de itens cuja dedução não seja autorizada pelo Regulamento deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base tributável do imposto sobre a renda.

Tributação Reflexa.

Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), Imposto de Renda Retido na Fonte/Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido (IRRF/ILL). Contribuição Social (CS).

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MENOS GRAVOSA;

A multa de lançamento de ofício, de que trata o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se

retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

EFEITOS DE DECISÕES JUDICIAIS.

As sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

NULIDADE DE AÇÃO FISCAL.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento formalizado através de auto de infração.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificada dessa decisão em 09 de março de 2004 (AR de fls. 132), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho (fls. 133/169), protocolizado no dia 08 de abril seguinte, reiterando, em síntese, o alegado na fase impugnativa, razão pela qual é lido (lê-se), em Sessão, o inteiro teor da peça recurória.

Relativamente à exigência de garantia da instância, apresentou a recorrente o depósito de quantia equivalente a 30% do débito mantido em primeira instância., conforme documento de fls. 271.

É O RELATÓRIO.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso, como visto do Relatório, foi apresentado dentro do prazo e legal, está garantida a instância, preenchendo, portanto, as condições de admissibilidade. Dele, tomo conhecimento.

I – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS

A autoridade lançadora fez consignar no "RELATÓRIO FISCAL" de fls. 57/58 que a recorrente:

> "... reconheceu na conta 1281.00.0003-6 – Colace Internacional Ltd. NV, a correção monetária determinada pelo Decreto nº 332/91, (...) apresentado um saldo nº Cr$ 335.561.741,00 (...). Tendo sido constatado pela ação fiscal que o realizável do contribuinte contra a controlada no exterior – correspondente a exigibilidade da mesma – era de US$ 322.086.68 (...), que convertidos a taxa de Cr$ 1.068,70 (...) corresponderiam a um realizável de Cr$ 344.214.034,90 (...), foi apurada uma omissão de receita de variações monetárias de Cr$ 8.652.294,80 (...)."

Na fase impugnativa o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária sustentou que até o mês de novembro do ano de 1991, promoveu a atualização monetária do débito mantido em conta corrente, decorrente de operações financeiras entre as empresas do mesmo grupo, tendo por base a variação verificada pela moeda norte americana, mensalmente, e que somente a partir do mês de dezembro daquele ano, por força do disposto no artigo 4º do Decreto nº 332, de 1991, e da orientação traçada através da Instrução Normativa nº 125, de 1991, procedeu da seguinte forma:

> "... converteu o saldo de Cr$ 270.659.099,80 existente em 30 de novembro de 1991 pelo FAP vigente nesse mês, Cr$ 481,5797obtendo assim, a quantidade de 562.023, 4819 FAP que convertido pelo FAP de 31 de dezembro de 1991, Cr$ 597,06 resultou no saldo corrigido de Cr$ 335.561.740,10 sendo a correção monetária creditada no resultado do período conforme demonstrado no Anexo I, tudo em conformidade com a legislação vigente à época."

Em outras palavras. A pessoa jurídica sucedida por incorporação pela recorrente, reconhece que até o mês de novembro de 1991, vinha calculando a variação monetária do crédito junto à sua controlada, sediada no exterior, tendo por fundamento as regras jurídicas insertas no artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, e que apenas para o mês de dezembro daquele mesmo ano, invocando o comando legal contido no artigo 4º do Decreto nº 332, de 1991, adotou o FAP para efeito de correção monetária do saldo da conta que registra as operações financeiras realizadas entre controladora e controlada.

Agora na fase recursória, com vistas a demonstrar ser improcedente a exigência tributária, a pessoa jurídica autuada sustenta ou traz à colação os princípios da hierarquia das normas jurídicas e da tipicidade, como também invoca o comando jurídico inserto no artigo 43 do CTN, entendendo-o violado na medida em que inexistente, no caso, disponibilidade quer jurídica quer econômica do rendimento.

A questão do reconhecimento da variação monetária tanto ativa quanto passiva foi introduzida em nosso ordenamento jurídico desde 1977, com o advento do Decreto-lei nº 1.598. Por seu artigo 18, matriz legal do artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980, está determinado que no cálculo do lucro operacional:

> "I – deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações;
> II – poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos;
>
> Parágrafo único – Compreendem-se nas disposições deste artigo as variações monetárias apuradas mediante:
> .....
> c) atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e apurada no encerramento do exercício social em função da taxa vigente."

O simples fato de a recorrente adotar, para efeito de determinar o lucro operacional, as regras jurídicas contidas no artigo 254 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, desde o início ou a partir da contratação do negócio jurídico de mútuo com sua controlada, sediada no exterior, até o dia 30 de novembro de 1991, é a prova inconteste da improcedência das

alegações trazidas agora na fase recursal. Desnecessário, portanto, tecer outras considerações de natureza jurídica para refutar os argumentos suso sintetizados.

As diferenças resultantes das alterações verificadas na taxa de câmbio, ocorridas entre duas datas ou em determinado intervalo de tempo, consideram-se variações monetárias, ativas ou passivas, dependendo se o resultado é positivo ou negativo, respectivamente.

A disciplina jurídica do comportamento da pessoa jurídica, quanto aos procedimentos que devam ser observados relativamente às variações cambiais decorrentes das alterações na taxa de câmbio, está firme no sentido de que as variações decorrentes dos ajustes de créditos e obrigações contratados em moeda estrangeira, em razão de alterações ocorridas na taxa de câmbio, constituem receita ou despesa da pessoa jurídica e integram a apuração do resultado do exercício social em que ocorreram.

Não há confundir a questão da variação monetária resultante da flutuação na taxa de câmbio, que corresponde a um ganho do mutuante, em face da atualização do crédito por efeito de disposição legal ou contratual, com a correção monetária do balanço, disciplinada pelo Decreto nº 332, de 1991, e que, ao regulamentar a Lei nº 8.200, de 1991, sem a devida autorização legal, fez introduzir o saldo da conta de mútuo como integrante das contas sujeitas à atualização.

Por tratarem de assuntos diversos, versando sobre hipóteses completamente distintas, não colhem os argumentos expendidos pela recorrente no sentido de que teria aplicação, ao caso concreto, o princípio da especialidade, face à incompatibilidade existente entre os dispositivos contidos no Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, e aqueles indicativos da sistemática introduzida com o advento da Lei nº 8.200, de 1991 e o seu regulamento contido no Decreto nº 332, de 1991.

Muito menos colhem os argumentos consistentes na aplicação, no caso, de regra jurídica inserta no artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, querendo com isto afirmar que a Lei nº 8.200, de 1991, teria revogado os dispositivos legais reproduzidos no Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

Como já registrado, os artigos contidos no Regulamento do Imposto de Renda e aquelas regras jurídicas incorporadas ao nosso ordenamento jurídico como o advento da Lei nº 8.200, de 1991, tratam de questões distintas, portanto não sujeitas à incidência do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Despicienda qualquer consideração a propósito do argumento apelativo de que o mandamento jurídico contido na Lei nº 8.200, de 1991, é hierarquicamente superior àquele inserto no Regulamento do Imposto de Renda, pois, como é sabido e consabido, o Regulamento apenas reproduz regras ou comandos jurídicos contidos em Lei ou norma de mesma hierarquia e, no caso, regras jurídicas emanadas do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

O fato é que a recorrente não consegue justificar sua repentina mudança de critério na atualização do direito de crédito que mantinha junto à sua controlada com sede no exterior. O que levou a sucedida da recorrente a, ainda no decorrer do período-base, abandonar a sistemática que vinha adotando para cálculo das variações monetárias ativas e, inexplicavelmente, assumir as regras da correção monetária do balanço, notadamente aquelas introduzidas apenas pelo Decreto nº 332, de 1991, excedendo no seu objetivo traduzido na regulamentação da Lei nº 8.200, de 1991.

A decisão recorrida, por seus doutos fundamentos, não merece reforma.

II – DESPESA INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Às folhas 39/40 temos o "RELATÓRIO FISCAL" e, por sua letra "b" está descrito que:

> "b. Foi verificado que o contribuinte em 29 de novembro de 1991 creditou a conta dos sócios parcela correspondente aos lucros apurados em 31 de dezembro de 1989 e 1990. Caracteriza tal operação a criação de um exigível com a correspondente baixa do patrimônio líquido. Entretanto embora a partir de dezembro de 1991 aquela parcela não mais correspondesse a patrimônio líquido da empresa, sobre a mesma foi calculada e registrada contabilmente a correção monetária."

Aproveitando o relato do fato concretamente acontecido, a autoridade lançadora produziu este comentário:

> "Deve ser ressaltado na alegação de que os lucros a serem distribuídos o seriam corrigidos monetariamente, a falta de determinação prévia da matéria, e que caso houvesse determinação anterior, os mesmos seriam considerados variação monetária passiva e não correção monetária de mútuo. Destacamos que a empresa considerou os referidos valores cmo correção monetária de mútuo."

Em razão dos argumentos expendidos na fase impugnativa, no sentido de que a pessoa jurídica optou por debitar conta integrante do seu patrimônio líquido, intitulada "Resultados Acumulados" e creditar a conta "Débitos com Sócios", localizada no Passivo Exigível de Longo Prazo, além do que teria promovido a correção monetária dos correspondentes créditos tendo por base a variação do FAP/UFIR, o ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido, após reproduzir parte do conteúdo do artigo 4º da Lei nº 7.799, de 1989 e do artigo 387 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, destaca que:

> "... o móvel da Autuação foi a despesa indevida de correção monetária ocorrida devido à correção monetária a maior do patrimônio líquido supradescrita, e não a variação monetária passiva argumentada pelo Contribuinte."

Embora tenha percebido a essência da questão controvertida, o ilustre relator trouxe à colação argumentos que não condizem com o fato concretamente acontecido, quando enfocando sob o prisma da solução a ser dada ao litígio, os quais podem ser assim sintetizados:

i) o dever de escriturar impõe à pessoa jurídica observância das regras jurídicas para que os registros contábeis possam fazer prova a seu favor, cabendo ainda que se faça prova com documentação hábil;
ii) para que se pudessem classificar os créditos a favor dos sócios como variação monetária passiva, dedutível, caberia satisfazer a condição de necessária à atividade da empresa e à sua manutenção, além da comprovação de que efetivamente teria sido incorrida, correta e devidamente registrada no período de competência;
iii) por não demonstrado o registro contábil da variação monetária passiva, mas sim a indevida despesa de correção monetária, fica evidenciado que a escrituração correspondente foi feita com inobservância das leis comerciais e fiscais, devida e correta escrituração;
iv) a título de correção monetária do mútuo, tais despesas poderiam ser dedutíveis, desde que atendido o requisito constante do item 5 e subitens do Parecer Normativo CST nº 10, de 1985.

A adoção dessa linha de argumentação é que deu ensejo a que a recorrente propugnasse pela nulidade da decisão de primeiro grau, ao fundamento de que estaria a mesma contaminada, notadamente por evidente inovação no critério jurídico utilizado no ato de revisão do lançamento, além do que, ao assim proceder, a decisão recorrida labora em verdadeiro "*error in judicando*", a revelar o que denominou de "*defeito de motivo*", maculando o Ato Administrativo de Lançamento de forma irremediável.

Não colhem os argumentos expendidos pela recorrente: a uma porque a essência da questão controvertida restou corretamente compreendida pelo ilustre relator do Aresto atacado e, de resto, pela Colenda Turma Julgadora "*a quo*", conforme se verifica com a leitura do trecho daquela peça, itens 5.10 e 5.11 (fls. 121); a duas por que as considerações feitas a propósito do dever de escriturar, da necessidade de comprovação do negócio jurídico realizado, mediante apresentação de contrato escrito, transcrito no Registro de Títulos e Documentos, não implicaram nem na mudança do critério jurídico do lançamento, muito menos o alegado "defeito de motivo", vez que tiveram o propósito tão-somente de acrescentar considerações à margem, nitidamente adicionais, servindo como pano de fundo para a decisão consubstanciada no Acórdão de folhas 103/124, nada mais.

A recorrente, ao promover a distribuição de lucros entre seus sócios, imprimiu à questão correspondente uma substancial alteração: a perda da condição patrimonial e conseqüente assunção do caráter obrigacional. Essa situação é determinante para efeito de atualização monetária.

As pessoas jurídicas estavam, à época, obrigadas a proceder à correção monetária das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido, com reflexo no balanço patrimonial, em face do ajuste do saldo das contas de investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido, e respectivas contas de natureza retificadora: depreciação, amortização e exaustão; de provisões; representativas do custo dos imóveis figurantes no estoque; de aplicações em ouro; de adiantamentos a fornecedores de bens sujeitos à correção monetária; e contas do patrimônio líquido: capital, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

As demais contas não se submetiam à sistemática da correção monetária do balanço.

Não se trata, como alegado pela recorrente, do simples fato de haver ela apropriado o valor correspondente à correção monetária dos créditos feitos em favor dos sócios em conta imprópria.

A voluntária distribuição dos lucros, ainda que apenas creditados os correspondentes valores a favor dos beneficiários, como já registrado, tem a força de operar efetiva transformação na sua natureza jurídica, retirando-lhe o caráter patrimonial para imprimir-lhe a natureza de obrigação de dar, agora disponível para livre utilização, a qualquer tempo, pelos respectivos favorecidos.

O não exercício do direito ao recebimento da quantia que restou creditada, não qualifica o fato como se realizado fora o negócio jurídico de mútuo, tendo como contratantes a pessoa jurídica e seus sócios.

Demais, as cópias de fls. 27 a 32 confirmam a informação prestada pela autoridade lançadora no sentido de que, embora ocorrida a distribuição dos lucros em data de 29 de novembro de 1991, às quantias correspondentes foi dado o tratamento preconizado nos artigos 42 e 43 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ou seja, promoveu-se a transposição para o Razão Auxiliar em BTN, quando é sabido que tais quantias não mais se sujeitavam à sistemática da correção monetária do balanço.

A decisão recorrida, no particular, não merece reforma.

III – EXCLUSÕES E COMPENSAÇÕES

A terceira questão submetida a julgamento está colocada no "RELATÓRIO FISCAL" de fls. 39/40, nestes termos:

> "c. Procedeu o contribuinte a uma exclusão no valor de Cr$ 58.216.218,75 (...) correspondentes a Reserva de Reavaliação de Imóveis e Correção Monetária da Reavaliação de Imóveis. No exame fiscal constatamos que adotou a empresa o procedimento de adicionar a depreciação e a correção monetária da depreciação referente a reavaliação de imóveis construídos, precedendo dessarte em conformidade com os ditames legais. Entrementes considerou equivocadamente que fazia direito a exclusão de igual valor, considerando que a reversão da reserva de reavaliação é feita contra resultado do período acarretando com isto um reconhecimento de receita. O proceder implicou em descumprimento ao determinado no art. 383 do RIR/94, que determina o computo da reserva de reavaliação no lucro real quando a mesma é realizada."

Ainda na fase impugnativa a pessoa jurídica autuada sustentou que o fato de haver promovido a exclusão da parcela questionada não teve ou provocou qualquer efeito de natureza tributária, vez que promoveu, também, a adição do mesmo montante para efeito de determinar o lucro real. Para tanto, reproduziu os lançamentos contábeis (fls. 74/76) e concluiu nestes termos:

> "A Impugnante, conforme demonstrativo acima, adicionou toda a Depreciação da Correção Monetária Complementar bem como a Correção Monetária e Depreciação da Correção

> Monetária Complementar e das baixas da Correção Monetária Complementar (...), conforme fl. 18 do LALUR nº 1.
>
> Entretanto, dentro desses montantes estão os valores da Depreciação da Reavaliação da Correção Monetária Complementar bem como a Correção Monetária da Depreciação da Reavaliação da Correção Monetária Complementar (...), objeto do questionamento pela autoridade fiscal.
>
> Parando por aqui, como pretende a autoridade fiscal, o que acontece? O valor (...) relativo a Depreciação da Reavaliação da Correção Monetária Complementar está produzindo um acréscimo no lucro real indevidamente.
>
> Como a realização da Reserva de Reavaliação deverá produzir zero no resultado, a Impugnante excluiu o valor (...) antes adicionado conforme fl. 18 do LALUR nº 1, para fins de retirar o efeito da referida adição."

Todos esses argumentos e demonstrativos mereceu do ilustre relator apenas os fundamentos que se reproduz:

> "5.22 Ao se folharem os autos, verifica-se que o Contribuinte procedeu a uma exclusão (...), não autorizada pelo RIR/80, correspondente à Reserva de Reavaliação de Imóveis e Correção Monetária da Reavaliação de Imóveis, por considerar que, por ter sido adicionado a depreciação e a correção monetária da depreciação correspondente à reavaliação de imóveis construídos, teria direito à exclusão do mesmo valor. Conforme o § 3º, "b", 2, do art. 326 supratranscrito, o valor da reserva de reavaliação será computado na determinação do lucro real em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, mediante depreciação. Para que qualquer valor seja excluído do lucro líquido, faz-se indispensável que tal valor tenha a dedução autorizada pelo RIR/80, conforme o art. 388, I, desse Regulamento, o que não ocorre com a Reserva de Reavaliação de Imóveis e Correção Monetária da Reavaliação de Imóveis (...), excluído pela Contribuinte."

Nos termos do artigo 326 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, promovida a avaliação dos bens do ativo permanente segundo as condições previstas no artigo 8º da Lei nº 6.404, de 1976, a contrapartida do aumento daí resultante não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.

Essa determinação ou acréscimo ao lucro real ocorrerá no período no qual a reserva restar utilizada para aumento do capital social, ou quando realizada por ocorrência de uma dos eventos: i) alienação; ii) depreciação, amortização ou exaustão; iii) baixa por perecimento; iv) transferência do ativo permanente para o circulante ou realizável de longo prazo.

Da reavaliação de bens do ativo permanente, segundo a sistemática adotada com o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.730, de 1979, não resulta alteração, nem para menos nem para mais, da base de cálculo do tributo.

Computando-se o valor da reserva de reavaliação para efeito de se determinar o lucro real há, com efeito contrário, a apropriação de valor equivalente, correspondente ao acréscimo no valor do bem reavaliado, a título de encargos de depreciação ou exaustão, ou, ainda, a título de custo quando ocorrer a baixa em razão de alienação ou perecimento do bem.

Ocorrendo realização do valor resultante da reavaliação de bens, temos como conseqüência a oneração do resultado do exercício, do que resulta inegável diminuição da base de cálculo do tributo. Como forma de compensar referida redução, o ordenamento jurídico alberga regra que determina seja computado o valor proporcional da reserva de reavaliação.

Se é correto que da reavaliação dos bens do ativo permanente não deve resultar qualquer aumento ou diminuição da base de cálculo do tributo; se também é certo, como admitido pela autoridade lançadora, que a recorrente promoveu a adição ao lucro líquido, das parcelas correspondentes à Depreciação – IPC e Correção Monetária da Depreciação – IPC, nos valores de Cr$ 27.002.818,95 e Cr$ 31.213.399,80, respectivamente; para que pudesse dar cumprimento ou alcançar o objetivo do programa, teria a pessoa jurídica, necessariamente, que efetuar a exclusão do montante de Cr$ 58.216.218,25, do lucro líquido do exercício.

O que efetivamente aconteceu está minudentemente exposto no memorando anexo ao recurso, da lavra de Deloitte Touche Tohmatsu Consultoria Tributária, cabendo aqui reproduzir estes trechos:

> "... observa-se que, de fato, os valores que a COLACE excluiu, na apuração do lucro real, referem-se à parcela da diferença de correção monetária IPC/BTNF, calculada sobre a realização da reserva de reavaliação de imóveis. **E tais valores, por sua vez, já foram tributados pela Sociedade, mediante cômputo da referida Realização de Reserva de Reavaliação contra o**

> **resultado do exercício** (tal como indicado nos lançamentos 3º e 4º do Quadro III.2 [b].
>
> Assim, a nosso ver, o **procedimento adotado pela Sociedade encontra-se em consonância com as disposições legais vigentes**, uma vez que o mesmo teve por objetivo, unicamente, adequar o montante de despesa com depreciação e baixas, referentes à diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF, registrada no ano-calendário de 1991, e o que foi adicionado na apuração do lucro real neste mesmo ano, excluindo desta parcela os montantes relativos à realização da Reserva de Reavaliação, **já computados no resultado do exercício**." (Destaques do original).

A decisão recorrida, no particular, merece reforma.

Em face de haver ocorrido incorporação da pessoa jurídica Colace Engenharia e Participações Ltda. Pela sua sucessora Agropecuária Alto São João Ltda., é trazido à baila a questão da responsabilidade pela multa de lançamento de ofício.

Ocorre que, conforme documentos juntados por cópias às fls. 172 a 242, a incorporação ocorreu em data de 08 de janeiro de 2002 (fls. 208), quando já concretizado o Ato Administrativo de Lançamento, pela qual restou constituída a exigência tributária, em data de 06 de março de 1996. Vale dizer, quando a recorrente incorporou a sociedade Colace Engenharia e Participações Ltda., o crédito tributário já estava constituído, não só o principal como também seus acréscimos legais.

A recorrente assumiu, por inteiro, a responsabilidade pelo crédito de natureza tributária.

A propósito do assunto, vale invocar a jurisprudência deste Conselho, confirmada pela Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcrevendo ementas do Acórdãos:

> "MULTA DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação." (Ac. nº 101-93.452, de 2001).

"RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA - MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO - JURISPRUDÊNCIA DA CSRF - RESSALVA DO ENTENDIMENTO EM CONTRÁRIO DO RELATOR EM CASOS DE CONTROLE COMUM À ÉPOCA DA INCORPORAÇÃO - A jurisprudência da CSRF tem sido no sentido de que a responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-Lei 1.598/77), restringe-se aos casos de tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora. Ressalva do entendimento em contrário do relator nos casos em que comprovado o controle comum à época da incorporação." (Ac. nº 108-07.745, de 2004).

"MULTA - INCORPORAÇÃO - Não cabe a exigência de multa por lançamento de ofício da empresa responsável pelo crédito de empresa incorporada, quando a operação societária realizou-se em data anterior à do lançamento." (Ac. nº 203-08.459, de 2002).

"MULTA- RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR POR INCORPORAÇÃO - Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação." (Ac. nº 101-93.438, de 2001).

"RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA - MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO - A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77) restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora. Recurso negado." (Ac. CSRF/01-04.183, de 2002, - Primeira Turma).

Por fim, no que se relaciona à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – FINSOCIAL, quanto à Contribuição Social de que trata a Lei n° 7.689, de 1988 e quanto ao Imposto de Renda Retido na Fonte, é pacífica a jurisprudência administrativa no sentido de que, há falta de qualquer elemento relevante, aplica-se às exigências tomadas por reflexividade, o decidido em processo dito matriz.

Nessa linha de argumentação dou provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto, para excluir da tributação a parcela de Cr$ 58.216.218,75.

É como voto.

Brasília - DF, 23 de março de 2006.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL