



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13709.001542/93-56
Recurso nº. : 109.185
Matéria: : IRPJ - EXERCÍCIO DE 1.993
Recorrente : S. S. WHITE ARTIGOS DENTÁRIOS LTDA
Recorrida : DRF NO RIO DE JANEIRO (RJ)
Sessão de : 09 DE JULHO DE 1997
Acórdão nº. : 108-04.407

IRPJ - PERÍODOS DE APURAÇÃO EM 1.992: O regime de bases correntes introduzido pela Lei 8.383/91 exigia, como regra, a apuração de resultados mensais, facultada a consolidação semestral condicionada a recolhimentos mensais por estimativa. Legítimo o seccionamento do período-base em 30.06.92, para apuração de resultado semestral indevidamente diluído no prejuízo de período de apuração subsequente.

IRPJ - VARIAÇÃO MONETÁRIA SOBRE CRÉDITOS DOS SÓCIOS: Não tendo o Fisco atacado o valor do contrato particular firmado pela pessoa jurídica com os sócios, nem provada a eventual ilicitude do negócio ajustado, é indevida a glosa da variação monetária contabilizada ao argumento de tratar-se de despesa desnecessária, por constituir-se a atualização monetária em mero acessório do principal, que nada acrescenta ao direito dos sócios, servindo de instrumento de manutenção do valor contratado ao longo do tempo.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
S. S. WHITE ARTIGOS DENTÁRIOS LTDA,

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação as parcelas relativas à glosa da variação monetária sobre obrigação para com os sócios, nos valores de Cr\$ 4.530.330.969,45 e Cr\$ 64.379.919.097,73, respectivamente, nos períodos de apuração de 30.06.92 e 31.12.92, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 13709.001542/93-56
Acórdão nº. : 108-04.407



JOSE ANTONIO MINATEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI, JORGE EDUARDO GOUVÊA VIEIRA, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO.



Processo nº. : 13709.001542/93-56
Acórdão nº. : 108-04.407

Recurso nº. : 109.185
Recorrente : S.S. WHITE ARTIGOS DENTÁRIOS LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra a Recorrente, para exigência do Imposto de renda e acréscimos legais, em função de irregularidades apontadas pela fiscalização, no exame das operações praticadas pela empresa no período-base de 1.992, que estão assim descritas no auto de infração, à fl. 06:

1 - PERÍODO-BASE DE 1.992 : 1º SEMESTRE

1.1 - Apuração do resultado de junho conforme planilha de fl. 07 que o contribuinte considerou, indevidamente, ao entregar a Declaração de Rendimentos do exercício de 1993, englobadamente com o resultado do 2º semestre..... Cr\$ 96.628.595,28

1.2 - Dedução indevida do lucro real a título de correção monetária de obrigação a pagar aos sócios, da parcela relativa ao mês de junho, considerada como não necessária à atividade da empresa, conforme termo de verificação e constatação em anexo Cr\$ 4.530.330.969,45

BASE TRIBUTÁVEL DO 1º SEMESTRE/92

Cr\$ 4.626.959.564,73



2 - PERÍODO-BASE DE 1.992 : 2º SEMESTRE

2.1 - Dedução indevida do lucro real a título de correção monetária de obrigação a pagar aos sócios, considerada não necessária á atividade da empresa, conforme Termo de Verificação e Constatação.....

Cr\$ 66.187.575.544,03

(-) Prejuízo fiscal apontado na declaração de rendimentos apresentada para o período de 17.05.92 a 31.12.92, diminuído do resultado alocado para o primeiro semestre (Cr\$ 2.711.026.851,00 (-) 96.628.595,28).....

(Cr\$ 1.807.655,446,30)

BASE TRIBUTÁVEL DO 2º SEMESTRE

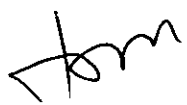
Cr\$ 64.379.919.097,73

Do mencionado Termo de Verificação que está juntado às fls. 09/15, é possível extrair a cronologia dos fatos que motivaram a acusação fiscal, aqui apresentada em breve resumo:

1 - Em 18.11.87, os Srs. PAULO ROBERTO RAMOS DE SOUZA e PAULO RIBEIRO constituíram a empresa PEERE EMPREENDIMENTOS S.A., cuja denominação foi mais tarde alterada para RINDUS EMPREENDIMENTOS S.A., empresa esta que adquiriu as quotas do capital social da S.S. ARTIGOS DENTÁRIOS LTDA, que já controlava outra empresa, denominada DENTAL DUFLEX LTDA;

2 - em 11.05.92 as mesmas pessoas físicas constituíram nova empresa, a WITESS EMPREENDIMENTOS S.A., com integralização individual de Cr\$ 7.500.000,00 para cada sócio, totalizando Cr\$ 15.000.000,00;

3 - em 17.05.92, a pessoa jurídica que acabara de ser constituída - WITESS EMPREENDIMENTOS S.A. - utiliza-se do investimento prometido pelos seus fundadores



(Cr\$ 15.000.000,00) para constituir outra sociedade, denominada WITEFLEX EMPREENDIMENTOS LTDA, juntamente com as duas pessoas físicas já mencionadas que subscrevem uma quota cada uma, totalizando o capital de Cr\$ 15.002.000,00;

4 - em 01.06.92, a recém criada WITEFLEX adquire, mediante contrato particular firmado com PAULO ROBERTO RAMOS DE SOUZA e PAULO RIBEIRO (fls. 34/41), as ações que essas pessoas físicas detinham na RINDUS EMPREENDIMENTOS S.A., primeira empresa mencionada, pelo valor ajustado entre as partes de Cr\$ 21.430.752.872,15, equivalente a 12.554.261,96 UFIR, para ser pago em 10 (dez) parcelas semestrais, vencendo-se a primeira em 02.01.97, com atualização pelo IGPM + 12% de juros ao ano. Como o Patrimônio Líquido da RINDUS, demonstrado no balanço levantado em 31.05.92, era de Cr\$ 1.101.268.758,00, o investimento adquirido pela WITEFLEX foi desdobrado para registrar o ágio de Cr\$ 20.329.484.123,64. Às fls. 71/73, juntou-se laudo de avaliação do patrimônio da RINDUS, firmado pela empresa AMPLA AUDITORES S/C, exatamente no valor contratado, mencionando que *"o único ativo de relevância de propriedade da RINDUS é seu investimento na controlada S.S. WHITE ARTIGOS DENTÁRIOS LTDA"* (fls. 72);

5 - Em 30.06.92, a WITEFLEX que era titular das ações da RINDUS, delibera incorporá-la e, por consequência, foram canceladas as ações, o que implicou na baixa do investimento e do ágio correspondente. Simultaneamente, foram também incorporadas as empresas S.S. WHITE, DENTAL DUFLEX e WHITE COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA, alterando-se a denominação social da incorporadora para S.S.. WHITE ARTIGOS DENTÁRIOS LTDA, que é a empresa autuada ora Recorrente.

Nas incorporações foram utilizados balanços levantados em 31.05.92, data que se constituiu em termo final de período-base para as incorporadas, com apresentação das respectivas declarações de rendimentos relativas ao período de 01.01.92 a 31.05.92.



Já a incorporadora, ora Recorrente, apresentou declaração de rendimentos no exercício de 1.993, abrangendo o período-base que vai de 17.05.92 (data da constituição) até 31.12.92, declaração esta juntada às fls. 155/166 e que foi contestada pelo Fisco, primeiro pelo não encerramento de período semestral em 30.06.92 e, em segundo lugar, pela glosa da variação monetária contabilizada sobre o passivo com os sócios pessoas físicas, resultante da atualização da dívida na forma constante do contrato já mencionado.

Mencionou a fiscalização que a empresa reconheceu variação monetária passiva com os sócios, na sistemática de correção monetária de balanço, no valor de Cr\$ 70.717.906.513,48 em 31.12.92, valor demonstrado à fl. 123 e que supera, em muito, a receita líquida declarada para o mesmo período, no valor de Cr\$ 25.323.072.828,00.

Cientificada da exigência em 08.07.93, após prorrogação regulamentar do prazo, apresentou impugnação que foi protocolizada em 23.08.93, em cujo arrazoado, após historiar a cronologia dos fatos já apresentada, alegou, em breve síntese:

a) que os sócios promoveram a reestruturação do grupo societário, com o objetivo de preparar a transição dos direitos para seus sucessores hereditários, principalmente pelo fato do sócio PAULO RIBEIRO ser vítima de moléstia grave, conforme laudo médico que juntou às fls. 274/276;

b) que a operação de compra das ações da RINDUS, que gerou a variação monetária questionada, teve como objetivo *"assegurar aos ex-acionistas um rendimento de renda fixa para seu sustento, uma vez que os mesmos estavam dispondo de seus investimentos respectivos"* (fls. 248);

c) que o próprio auditor-fiscal reconheceu a licitude das operações, ao mencionar que *"foram utilizadas as figuras da cisão, incorporação, contrato de compra e venda, contrato de mútuo, alterações contratuais e atas de assembléias, conforme as formalidades legais, e o resultado final foi, ... o não pagamento do imposto"* (fls. 248/249);



d) que as partes adotaram a forma jurídica mais conveniente, sendo *“incontestável que um dos motivos que foram considerados para a adoção do mecanismo descrito foi a economia tributária”* (fl. 249), procedimento que não caracteriza simulação e não está proibido pela lei, uma vez que o ordenamento jurídico assegura a liberdade de contratar;

e) em arremate, contestou a acusação da desnecessidade da despesa e transcreveu ementa do Acórdão nº 101-77.837, de 11 de julho de 1.988, deste Tribunal Administrativo, para reforçar a tese da elisão fiscal, concluindo com o pedido de *“cancelamento do presente Auto de Infração, em todos os seus termos”*.

Sobreveio a decisão da autoridade julgadora de primeira instância, acostada aos autos às fls. 230/245, pela qual foi mantido integralmente o crédito tributário lançado, pelos fundamentos que estão condensados na sua ementa, do seguinte teor:

“É incabível a admissão dos efeitos tributários contrários ao Fisco originados de procedimentos gerenciais na pessoa jurídica que visaram tão-somente propiciar vantagens econômicas e tributárias aos sócios e redução do lucro tributável da empresa.”

Cientificada da decisão em 24.06.94 (A..R. de fl. 249) e inconformada com o seu conteúdo, apresentou recurso voluntário que foi protocolizado em 20.07.94, onde alegou que a autoridade julgadora manteve o lançamento sem apontar qualquer norma que teria sido infringida pela autuada. Aduziu que as variações monetárias de obrigações são despesas operacionais e citou doutrina e jurisprudência para afastar a acusação da prática de atos simulados, repisando a tese de elisão fiscal e não de evasão como buscou caracterizar a decisão recorrida.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL, relator:

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Do relatório, extrai-se que duas são as matérias que sustentam o crédito tributário exigido através deste processo, quais sejam, a glosa da variação monetária passiva sobre obrigações e o seccionamento do período de apuração declinado pela empresa em 1.992, para apuração semestral da base tributável em 30.06.92. Passo ao exame destacado de cada uma delas.

GLOSA DA VARIAÇÃO MONETÁRIA SOBRE OBRIGAÇÕES

Da sucessão de atos praticados pela Recorrente, já descritos cronologicamente no relatório, entendeu a fiscalização que a empresa, a pretexto de elaborar sua reorganização societária, criou uma obrigação para com os sócios através de contrato particular de compra de ações, que só teve objetivos de redução de carga tributária, mediante o artifício de reconhecimento de despesa na pessoa jurídica, em contrapartida do crédito registrado na conta representativa de direito dos sócios, que possibilitará a transferência de recursos às pessoas físicas, independentemente de qualquer tributação.

Assim também entendeu a decisão recorrida, consignando expressamente aquela autoridade julgadora que, *“embora calçada em instrumentos jurídicos, o processo de reestruturação não teve objetivos econômicos-empresariais, com vistas a minimizar custos, como alega a autuada, mas sim visou economia fiscal, desonerando a pessoa jurídica da*



obrigação fiscal e transferindo a pessoas físicas, que se confundem num cipoal de artifícios jurídico-contábeis, o benefício derivado dessa desoneração, sem qualquer ônus tributário" (fl. 243 - grifo do original)

Em que pese a argumentação de fundo econômico trazida na citação, peço vênica para discordar de suas conclusões, porque não vejo óbice no ordenamento jurídico que impeça que o sujeito passivo escolha procedimento menos oneroso, diante de diferentes possibilidades de conduzir a realização de negócio jurídico, preservando a vontade das partes.

Consoante deixei registrado no relatório, a empresa confessou na impugnação que, além do objetivo econômico visado de *"... assegurar aos ex-acionistas um rendimento de renda fixa para seu sustento ... também incontestável que um dos motivos que foram considerados para a adoção do mecanismo descrito foi a economia tributária"* (fls. 248/249), procedimento que, por si só, não macula de vício o negócio realizado.

Tenho para mim que a fiscalização chegou ao fato econômico ensejador de prováveis repercussões na tributação da pessoa jurídica, porém atribuiu-lhe efeitos tributários insuscetíveis de sustentação. Com efeito, na questionada aquisição das ações emitidas pela RINDUS foi registrado ágio no expressivo valor de Cr\$ 20.329.484,123,64, com base no simplório laudo de avaliação juntado às fls. 71/73, que se limitou a indicar que *"o único ativo de relevância de propriedade da RINDUS é seu investimento na controlada S.S. WHITE ARTIGOS DENTÁRIOS LTDA"*, sem que conste dos autos qualquer indicativo da situação patrimonial daquela controlada.

Acresça-se que o investimento da RINDUS deveria estar avaliado pela equivalência patrimonial, o que demonstra que o ágio teria fundamento econômico nos bens da controlada S.S. WHITE, tornando-se imperioso conhecer a avaliação daquele acervo líquido a preços de mercado, principalmente porque resultou incorporado no patrimônio da atuada, sem que se tenha notícias ou informações sobre os valores atribuídos aos bens recebidos por ocasião da mencionada incorporação.

Tom

Gal

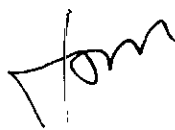
Essas informações tinham relevância no tocante à aferição da dedutibilidade do ágio amortizado, uma vez que esta só estaria assegurada se trazidos os bens avaliados a valor de mercado, a teor do art. 325 do RIR/80, o que equilibraria a equação patrimonial da incorporadora, no sentido de que a obrigação para com os sócios assumida no Passivo Exigível estaria contrabalançada com bens integrantes do Ativo Permanente de igual monta, neutralizando-se os efeitos da correção monetária de balanço.

Porém, essa investigação revela-se inócua para o deslinde da *quaestio* destes autos, uma vez que o procedimento fiscal não está voltado para a indedutibilidade do ágio amortizado. Ao contrário, não há qualquer objeção quanto ao ágio contabilizado, nem quanto a sua amortização, optando a fiscalização por considerar desnecessária a despesa resultante da atualização monetária da obrigação registrada em contrapartida.

Não descaracterizado o ágio contabilizado do lado do Ativo, é de ser convalidada a correspondente obrigação contabilizada no Passivo. Assim, se existente a obrigação, aplica-se-lhe o preceito contábil que exige que, tanto os direitos como as obrigações da empresa, devem estar atualizados na data do balanço, atualização esta que deve guiar-se pelo índice contratualmente pactuado.

A investida do Fisco contra o acessório da obrigação contabilizada parece contraditória, na medida em que não contesta o próprio principal. De outra parte, rotular de desnecessária a variação contratada com base em índices praticados no mercado (IGPM), além de atentar contra o próprio contrato, significa negar o princípio já consagrado de que a correção monetária nada acrescenta ao valor do principal, constituindo-se em mecanismo de mera tradução do mesmo valor num outro momento determinado, ou seja instrumento que protege a deterioração do valor contratado.

Reconhecida como imperativo nas relações negociais em período inflacionário, as variações monetárias ganharam relevância a ponto de se constituírem em elemento complementar do sistema de correção monetária de balanço, sendo inegável que



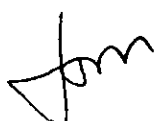
o art. 254, II, do RIR/80 dá guarida à dedução das variações monetárias decorrentes de obrigações assumidas pela pessoa jurídica, segundo o regime de competência.

No que concerne à acusação de evasão fiscal ilícita, tenho para mim que o procedimento noticiado nestes autos não a tipificam, tanto que não foi aplicada a multa agravada prevista na legislação tributária para as hipóteses de fraude. O planejamento tributário engendrado, abstraindo-se das questões já levantadas em relação ao valor do ágio não impugnado pela fiscalização, tem ares para conduzi-lo ao instituto denominado pela doutrina de **elisão fiscal**, onde a economia tributária é admitida sempre que a conduta do sujeito passivo esteja sustentada em procedimentos lícitos, previamente à ocorrência do fato gerador.

São sempre atuais os ensinamentos do saudoso ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, que assim lecionava:

“Na evasão legítima, ou stricto sensu, que melhor soaria como elisão ou economia fiscal, o agente visa a certo resultado econômico mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe oferece, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que os revestem.” (in “ELISÃO E EVASÃO FISCAL” - Editora José Bushatsky - 2ª edição - 1.977 - pág. 39)

Não contestado o conteúdo e o tamanho da obrigação contabilizada na pessoa jurídica com base no contrato particular firmado com os sócios, contrato este que é formalmente admitido pelo ordenamento jurídico, não é possível descaracterizar a sua mera atualização monetária, sob pena de estar consumada inevitável contradição, pela admissão da legitimidade do contrato, porém, com a negativa de seus efeitos.



Sobre a liberdade de contratar, são relevantes os argumentos expendidos pela professora e Juíza Federal, DIVA MALERBI, que assim se expressa:

“Sendo o particular livre para escolher dentre as vias jurídicas oferentes pelo direito privado, o meio jurídico para obter determinado resultado econômico, cujo limite - consoante vimos - é o de que não haja incompatibilidade entre os meios de que se serve e os escopos prosseguidos, então o comportamento elisivo, expressado por intermédio de um negócio indireto, afigura-se um comportamento lícito, permitido, uma vez que ninguém é obrigado a salvaguardar em sua ação econômica as ‘expectativas’ do fisco.” (in “ELISÃO TRIBUTÁRIA” - Editora Revista dos Tribunais - 1.984 - pag. 28)

Por último, outro descompasso merece ser registrado. Admitindo-se que no mencionado processo de incorporação os bens motivadores do ágio foram recebidos a valor de mercado - repita-se que esta informação não consta dos autos -, a negativa da atualização monetária da obrigação contabilizada no Passivo exigiria idêntica providência sobre a correção monetária exigida pela legislação, sobre as contas representativas dos bens incorporados no Ativo Permanente, hipótese em que estariam neutralizados os efeitos das atualizações monetárias.

RESULTADO DE PERÍODO BASE SEMESTRAL : 30.06.92

Antecipo-me a anunciar que não há impugnação expressa para esse item, mas afasto a preclusão pelo princípio da negativa geral, à época ainda possível (17.08.93), por ter deduzido pedido para *“... cancelamento do presente Auto de Infração, em todos os seus termos.”* (fl. 252)

Passo, então ao exame da segunda matéria constante do auto de infração e consignada em primeiro lugar na descrição dos fatos à fl. 06, pela qual levantou o Fisco, em

procedimento de ofício, o resultado contabilizado na pessoa jurídica na data de 30.06.92 (fl. 07), para submetê-lo à tributação definitivamente e em separado das operações do segundo semestre, porque estava em vigor a Lei 8.383/91, cujo artigo 38 introduziu o chamado regime de bases correntes para as pessoas jurídicas, determinando expressamente:

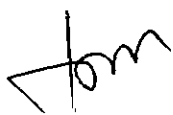
“Art. 38 - A partir do mês de janeiro de 1.992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.”

Posteriormente, com apoio no artigo 95 da mesma Lei que autorizava *“alongar o prazo de pagamento dos impostos e da contribuição social sobre o lucro”,* no período de transição de 1.992 e 1.993, expediu o Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento a Portaria nº 441, publicada no D.O.U. de 28.05.92, pela qual ficou facultado às pessoas jurídicas a substituição da *“consolidação dos resultados mensais, de que trata o art. 43 da referida Lei, pela consolidação de resultados semestrais”,* consoante está expresso em seu artigo 1º.

Da sucessão legislativa exsurge conclusão inexorável: ou a pessoa jurídica demonstrava a apuração de resultados mensais (regra), ou então poderia optar pelo encerramento de balanço no final de cada semestre (opção), desde que mantivesse os recolhimentos mensais na modalidade denominada de estimativa.

A Recorrente, constituída em 17.05.92, descuroou-se do cumprimento da legislação retro mencionada, apresentando declaração de rendimentos abrangendo o período de 17.05.92 a 31.12.92, que engloba o resultado dos dois semestres. Releva ressaltar que, pela noticiada incorporação das demais empresas do grupo consumada em 30.06.92, com base em balanço das incorporadas de 31.05.92, todo o resultado das operações praticadas no mês de junho/92 nas empresas do grupo canalizaram para a



incorporadora, encerrando-se a vida fiscal das incorporadas no dia 31.05.92, com apresentação de declaração de rendimentos abrangendo o período de 01.01.92 até 31.05.92.

Para atendimento da legislação citada, cumpria à Recorrente apurar resultado mensal de junho/92, ou então levantar balanço semestral em 30.06.92, recolhendo as obrigações relativas ao mês por estimativa. Por mera coincidência, no caso concreto os resultados dos períodos de apuração podem até coincidir, porém a empresa não praticou nem uma coisa, nem outra, pelo que entendo correto o procedimento fiscal que, partindo da contabilidade da pessoa jurídica, apurou o seu resultado em 30.06.92 que, por se revelar positivo, submeteu-o à tributação na forma da legislação vigente.

A despeito do silêncio da Recorrente, apresso-me, também, em afastar eventual argumento de tratar-se de mera postergação, porque no período globalizado encerrado em 31.12.92 a empresa apurou prejuízo fiscal, não resultando em qualquer pagamento de imposto e contribuição social que merecesse consideração para cálculo da tributação em 30.06.92.

Pelos fundamentos aqui expostos, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação as parcelas relativas à glosa da variação monetária sobre obrigação para com os sócios, nos valores de Cr\$ 4.530.330.969,45 e Cr\$ 64.379.919.097,73, respectivamente, nos períodos de apuração de 30.06.92 e 31.12.92.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 09 de julho de 1997


JOSÉ ANTONIO MINATEL - RELATOR

