



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13807.008862/00-20
Recurso nº. : 133.489
Matéria: : IRPJ e outros- anos-calendário: 1995 e 1996
Recorrente : ANDERSEN CONSULTING DO BRASIL LTDA (RAZÃO SOCIAL ATUAL -
ACCENTURE DO BRASIL LTDA.
Recorrida : 10ª Turma/DRJ em São Paulo – SP. I.
Sessão de : 23 de fevereiro de 2004
Acórdão nº. : 101- 94.850

Ementa: Incorporação de sociedade civil de profissão regulamentada-DL 2397/87. Dedutibilidade da perda apurada.

Na incorporação de sociedade com extinção de quotas de capital de uma possuída por outra, a perda representada pela diferença entre o valor contábil das quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir é indedutível se a avaliação do acervo líquido não tiver sido feita a valor de mercado. Se, ressalvados os bens integrantes do ativo permanente, que estavam avaliados a mercado com base em laudo acatado pela fiscalização, o acervo líquido era formado essencialmente por ativos monetários, não há que se falar em acervo não avaliado a valor de mercado, sendo a perda dedutível.

CRÉDITOS A RECEBER DO EXTERIOR. As receitas que não integraram o resultado da sociedade civil incorporada, por não terem sido recebidas, e que, em razão de incorporação, fusão ou cisão, passaram a integrar o patrimônio de outra sociedade submetida ao regime de tributação pelo lucro real, compõem a base tributável do primeiro período encerrado após a sucessão. Se às receitas corresponde despesa/custo de igual valor, não se altera o lucro líquido e, conseqüentemente, o lucro real.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. Se às variações cambiais ativas correspondem variações cambiais passivas de igual valor, o efeito na é neutro.

TRIBUTO REFLEXO – PIS-REPIQUE / CSLL. A tributação reflexa segue o decidido no IRPJ pela íntima relação de causa e efeito entre as exigências.

Recurso provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANDERSEN CONSULTING DO BRASIL LTDA (RAZÃO SOCIAL ATUAL - ACCENTURE DO BRASIL LTDA.)

Processo nº 13807.008862/00-20
Acórdão nº 101-94.850

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



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 2.1 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Recurso nº : 133.489
Recorrente : ANDERSEN CONSULTING DO BRASIL LTDA (RAZÃO SOCIAL ATUAL -
ACCENTURE DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto pela empresa Andersen Consulting do Brasil Ltda (Atual - Accenture do Brasil Ltda), contra decisão da 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo-SPO I, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados em autos de infração lavrados para formalizar exigências do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS-Repique), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativas aos anos-calendário de 1995 e 1996. Os autos de infração foram lavrados em 18/09/2000 e retificados posteriormente, quanto ao mês de ocorrência do fato gerador, resultando em redução do montante da autuação anteriormente, cientificando-se a interessada através de AR (protocolado pelo correio em data de 28/09/00, conforme fl. 841).

As irregularidades imputadas foram as seguintes:

- a) Falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido e do PIS Repique, em dezembro de 1995, da quantia de R\$ 6.133.541,35, correspondente à *apuração indevida do ágio dedutível na incorporação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido*;

Fato Gerador	Valor tributável	Multa
30/09/1995	R\$ 4.699.471,93	75%
31/12/1995	R\$ 1.434.069,42	75%

- b) Omissão de receita, em setembro de 1995, caracterizada pela falta de contabilização do importância referente a crédito em dólares norte-americanos, proveniente de serviços prestados no exterior, nos anos de 1993, 1994 e início de 1995, pela Andersen Consulting S/C (ACSC), sociedade civil por ela incorporada em 29/09/95;

Fato Gerador	Valor tributável	Multa
29/09/1995	R\$ 5.804.135,00	75%

- c) Omissão de receita, em dezembro de 1995, pela falta de contabilização, a título de variação monetária ativa, do valor referente a crédito em dólares norte-americanos, proveniente dos serviços mencionados na letra precedente.

Fato Gerador	Valor tributável	Multa
31/12/1995	R\$ 112.554,00	75%
31/10/1996	R\$ 334.620,00	75%

A irregularidade referida na letra "a" está relatada no Termo de Verificação Fiscal 1 e as demais, no Termo de Verificação Fiscal 2.

Conforme descrito nesses Termos, a Andersen Consulting do Brasil Ltda. (Andersen do Brasil) foi constituída em 1993, sendo detentores da integralidade de seu capital duas estrangeiras (Andersen Consulting americana e AC Holdings holandesa). A Andersen do Brasil iniciou suas atividades em 29 de outubro de 1995, quando incorporou as sociedades Andersen Consulting S/C Ltda (ACSC) e Coritel Serviços de Informática Ltda. As empresas envolvidas tinham suas sedes no nº 2051 da Rua Alexandre Dumas (São Paulo, Capital), a Andersen do Brasil no andar térreo, a ACSAC no 1º andar, a Coritel no térreo, bloco B.

A incorporação da sociedade civil ACSC foi precedida da aquisição da integralidade de suas quotas de capital, menos uma, que permaneceu na propriedade de Mário Fleck. E embora não conste dos autos o contrato, infere-se, pelo protocolo de fls. 99/102, que a incorporação da Coritel também foi precedida da aquisição da integralidade de suas quotas de capital, menos uma, que permaneceu na propriedade de Mário Fleck.

De acordo com os documentos dos autos, os fatos são os seguintes:

Andersen Consulting S/C Ltda (ACSC) era uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada cujo regime de tributação era o previsto no DL 2.397/87- Sociedade Civil de Profissão Regulamentada. Seu capital era dividido em 1.390.914 quotas detidas por dez pessoas físicas, a saber: Mário Fleck, Mário Gazanego Júnior, Sílvio José Ganesini Júnior, Aloysio Carmo Lopes Pontes, Antônio Meurer Parente Ribeiro, Orlando Góes Pereira Lima, Roger de Barbosa, Dan Livio Lebas Ingold, Dan Livio Lebas, José Roberto Schettino Mattos e Mário Carvalhosa de Mattos.



Em 29 de setembro de 1995 foram celebrados vários instrumentos, entre os quais: (i) formalização da venda, por todos os quotistas, da integralidade de suas quotas para a empresa Andersen Consulting do Brasil Ltda, exceto de um dos quotistas (Mário Fleck), detentor de 183.902 quotas, que vendia todas menos uma [fl 82]; (ii) alteração do contrato social da ACSC, passando o capital a estar distribuído entre o quotista Mário Fleck (1 quota, no valor de R\$ 0,31), que passava a exercer a gerência, e a empresa Andersen Consulting do Brasil (1.390.914 quotas, no valor de R\$ 431.183,34) [89]; (iii) Protocolo de incorporação firmado entre Andersen do Brasil, como incorporadora, ACSC e Coritel, como incorporadas, (iv) Ata da reunião dos quotistas (Andersen americana e AC Holding holandesa) da Andersen do Brasil, com a presença da ACSC e da Coritel, na qual foi aprovada a incorporação das duas últimas, tendo o Sr. Mário Fleck cedido à incorporadora sua quota em cada uma das incorporadas [95].

Em 01/10/95 foi aditado o contrato de compra e venda das quotas da ACSC, para estabelecer a correção monetária do saldo do preço de aquisição segundo o IGPM.

Embora não conste dos autos o contrato social da Coritel, sabe-se, pelo Protocolo de Incorporação, que os dois sócios que a representaram (Mário Fleck, Mário Gazanego Júnior) eram, também, sócios da ACSC, e que antes da incorporação seu capital estava dividido em 137.457 quotas, das quais 137.456 pertenciam à Andersen do Brasil e uma quota pertencia ao sr. Mário Fleck.

As exigências fiscais estão relacionadas com a venda e imediata incorporação da ACSC. No contrato de compra e venda das quotas pelos sócios da ACSC ficou ajustado que o preço de venda seria R\$ 10.403.104,97, sendo R\$ 2.057.730,77 de haveres já creditados em conta corrente (Lucro tributado e não distribuído na Sociedade Civil) e R\$ 8.345.374,20, referente ao valor patrimonial das quotas avaliados a valor de mercado. Esses valores foram efetivamente registrados e controlados nas contas representativas das obrigações, respectivamente no Passivo Circulante – contas (R\$ 2.057.730,77) e o restante (R\$ 8.345.374,20) no Exigível a Longo Prazo – contas a pagar.

Os sócios alienantes, todos pessoas físicas, reconheceram, a título de ganho de capital, a diferença entre R\$ 8.345.374,20 (correspondente, segundo o contrato, ao valor patrimonial das quotas avaliados a valor de mercado) e 13.909,14

(considerado como o patrimônio líquido da ACSC), e pagaram o Imposto de Renda à Alíquota de 15%, nos recebimentos parcelados.

Os resultados da ACSC e da Coritel (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) no exercício social de 1995, período de 01/01/95 a 31/08/95, assim como os anteriores, foram apurados na forma do Lucro Real anual.

As infrações foram enquadradas nos seguintes dispositivos da legislação tributária:

- IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica: arts. 195, incisos I e II, 197 e parágrafo único, 224, 225, 226, 227, 229, 320, 323, inciso III, 329, 358, 359, 376 e 380 do RIR/94;
- PIS REPIQUE – art. 3º, § 2º, da Lei Complementar nº 07/70, título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovada pela Portaria MF 142/82 ;
- COFINS– art. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91; art. 43 da Lei 8541/92 alterado pelo art. 3º da Lei 9064/95 (fls.807);
- CSLL – art. 2º e parágrafos da Lei 7689/88; art. 57 da Lei 8981/95, com as alterações do art. 1º da Lei 9065/95 e art. 43 da Lei 8541/92 com a redação dada pelo art. 3º da Lei 9064/95.

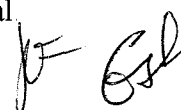
Nos autos de infração, a “Descrição dos Fatos” se reporta aos Termos de Verificação 1 e 2.

Para melhor compreensão dos fatos, a decisão recorrida sintetizou os Termos de Verificação Fiscal nº 1 e nº 2, o primeiro lavrado pelo fisco para registrar a apuração indevida de ágio dedutível na incorporação de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, no ano-calendário de 1995, e o segundo para registrar a apuração da omissão de receita operacional e de variação cambial ativa nos anos calendário de 1995 e 1996. Dessa síntese faço uso, para conhecimento dos meus pares.

Termo de Verificação nº 1 (fls.751 a 765):

A fiscalização informa que a interessada iniciou suas atividades em 29/9/95, quando adquiriu e incorporou as empresas Andersen Consulting S/C Ltda, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, cujo resultado no exercício social de 1995, período de 01/01/95 a 31/08/95, assim como os anteriores, foi apurado na forma do DL 2.397/87- Sociedade Civil de Profissão Regulamentada, e Coritel Serviços de Informática Ltda, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, com o resultado apurado no exercício social de 1995, período de 01/01/95 a 31/08/95, na forma do Lucro Real anual.

A) Preço de Aquisição



A empresa adquirente e sucessora por incorporação, com base nos balanços patrimoniais das alienantes, avaliados a valor de mercado, ajustou os preços de aquisição, a serem pagos parceladamente, nos seguintes valores:

1 Andersen Consulting S/C Ltda

R\$ 10.403.104,97, sendo R\$ 2.057.730,77 de haveres já creditados em conta corrente (Lucro tributado e não distribuído na Sociedade Civil) e R\$ 8.345.374,20, referente ao valor patrimonial das quotas avaliados a valor de mercado.

2. Coritel Serviços de Informática Ltda

R\$ 1.470.088,00, valor patrimonial das quotas avaliadas a valor de mercado.

Os valores de R\$ 10.403.104,97 e R\$ 1.470.088,00, totalizando o montante de R\$ 11.873.192,97, referentes às dívidas contraídas junto aos antigos sócios, foram efetivamente registrados e controlados nas contas representativas das obrigações, cujo saldo inicial em 01/09/95, informado a título de Passivo Circulante – contas a pagar era de R\$ 2.057.730,77 e no Exigível a Longo Prazo – contas a pagar, no valor de R\$ 9.815.462,10.

Informa a fiscalização que não foram constatadas irregularidades nos pagamentos e controles das obrigações, referentes às dívidas contraídas, junto aos sócios alienantes, cuja liquidação final ocorreu em 1999.

Exceto quanto aos valores correspondentes a haveres creditados em conta corrente, no montante de R\$ 2.057.730,77, e Capital Social da S/C de Profissão Regulamentada, no valor de R\$ 13.909,14, o saldo total da alienação foi reconhecido a título de ganho de capital, pelos sócios alienantes, todas pessoas físicas e pago por estes o Imposto de Renda à Alíquota de 15%, nos recebimentos parcelados.

A empresa adquirente, ao proceder à contabilização dos eventos referentes à aquisição dos investimentos classificou a título de ágio o total da diferença apurada no Balanço Patrimonial da Andersen Consulting S/C Ltda, resultante da adequação do Regime de Caixa – DL 2.397/87 ao Regime de Competência e reavaliação do ativo permanente e deságio a reavaliação do ativo permanente, da Coritel Serviços de Informática Ltda.

B) Determinação do patrimônio líquido a valor de mercado

Andersen Consulting S/C Ltda – R\$ 8.345.374,00

Com base no laudo de avaliação da empresa credenciada, APSIS AVALIAÇÕES PATRIMONIAIS LTDA nº RJ-195/95, de 29/09/95 (fls.121), constatou a fiscalização que os valores consignados no Balanço Patrimonial encerrado em 31/08/95 de Andersen Consulting S/C Ltda (fls 126) eram, assim, resumidos:

Ativo 21.330.012,14	Passivo	13.639.130,94
	Efeito do ajuste base de caixa	7.676.972,02
	Patrimônio Líquido	13.909,14

As demonstrações financeiras e Declaração de Rendimentos, Formulário IV, de Andersen Consulting S/C Ltda, do período de apuração jan/95 a ago/95 (fls.148 – entregue em 22/3/96), informam o resultado da Sociedade civil, sendo que no cômputo das receitas, inclui o saldo de duplicatas a receber, no montante de R\$ 8.433.295,17, estornando este valor, junto as despesas operacionais (fls 142), de forma a refletir o correto lucro do exercício. (grifamos)

Nas considerações da Avaliação, a empresa responsável pelo laudo conclui sobre a veracidade dos valores que compõem os Ativos e Passivos de Andersen Consulting S/C Ltda, efetuando 2 ajustes aos valores contábeis.

O primeiro representado por um acréscimo ao Ativo Permanente, no valor de R\$ 654.493,00, conforme Laudo 2376/P/125/G-3364 de Setape Serviços Tec de Avaliações

e o segundo, a título de Resultado de Exercícios Futuros, devido a adequação do Regime de Caixa ao Regime de Competência, no valor de R\$ 7.676.972,00, demonstrados pela empresa, resultando o **Patrimônio Líquido a valor de mercado em R\$ 8.345.374,00** (destaque da fiscalização).

Da documentação disponibilizada, em atenção aos Termos de Intimação de 07/06/1999, 01/02/2000 e 17/07/2000, para comprovar o saldo da conta Clientes, em 31/08/95, no valor de R\$ 8.433.295,17, com juntada das Notas fiscais, contratos de prestação de serviços e comprovação dos recebimentos, passa a fiscalização a detalhar cada um dos documentos apresentados, esclarecendo que o saldo da conta- Efeito do Ajuste Base de Caixa, tem como componente, este total, acrescido de outras receitas e ajustado por despesas diversas

1. Serviços prestados até 31/08/95, com notas fiscais emitidas, pendentes do recebimento: R\$ 3.655.751,88

A fiscalização relaciona as notas fiscais identificando: número, data de emissão, vencimento, cliente, total, data de pagamento, data prest. serviço, início contrato, cond. pagamento e observação – fls. 753 a 755. Conclui a fiscalização tratar-se de serviços prestados até ago/95, com Notas Fiscais emitidas até essa data, cujo recebimento ocorreu após a data do levantamento do balanço, totalizando o valor de R\$ 3.655.751,88, com classificação contábil/fiscal, pela empresa alienante a título de receitas de exercícios futuros e pela empresa adquirente a título de Ágio.

Entretanto, considerando a documentação apresentada, Notas Fiscais, Contratos, correspondências entre clientes e a empresa prestadora de serviços, extratos bancários, como os recebimentos das faturas, a fiscalização conclui que a correta classificação contábil/fiscal, conforme determinações do art. 197 do RIR/94, na forma do art. 197 da Lei 6404/76, seria a título de Lucros a realizar, após ajustes dos valores que assim demonstra:

Serviços prestados	3.538.859,59
Despesas Incorridas	<u>116.892,30</u>
Total	3.655.751,88

Receita de juros recebida	189.244,84
Aluguel/condomínio de terceiros	113.788,26
Provisão férias	(898.393,26)
Provisão FGTS s/13	(46.219,99)
Provisão de ISS	(17.890,41)
Provisão pgto IPTU	<u>(96.851,93)</u>
Total	(756.323,14)

Imp/Cont. sobre vendas	ISS (5%)	176.942,98
	Cofins(2%)	73.115,04

Lucro líquido antes CS e IR	2.649.370,72
C. Social	240.851,88

Lucro Líquido antes IR	2.408.518,84
Provisão IR	602.129,71
Adicional	232.851,88
PIS	30.106,49

Lucro Líquido

1 543 430,77

2. Serviços prestados e recebidos a partir de set/95, com Notas fiscais/faturas emitidas até 31/08/95: R\$ 4.777.543,29

Em prosseguimento à análise de parte do saldo informado na conta clientes, no valor de R\$ 4.777.543,29, conforme detalhado no Termo de Intimação de 17/07/00, constata a fiscalização a existência de faturas e, da análise dos contratos apresentados, conclui tratar-se de serviços a serem prestados a partir do mês de set/95.

Em atendimento ao Termo de Intimação de 17/07/00, o representante legal da empresa apresentou parte dos contratos faltantes (1 contrato da Cilag), deixando de juntar quaisquer outros documentos que comprovassem os períodos da efetiva prestação de serviços, justificando por escrito as razões do não atendimento, que em síntese esclarece ser impossível de mensuração (fls 714 a 716).

A fiscalização faz uma análise detalhada dos contratos, cliente por cliente, fls 756 a 761, concluindo que *estes valores, no montante de R\$ 4.777.543,29, foram classificados a título de Receita de Exercícios Futuros – efeitos do ajuste de regime de caixa, junto à empresa alienante e adquirente, sendo que nos atos de incorporação a título de ágio, pela empresa adquirente/incorporadora – documentos de fls 189 a 538*

Prossegue a fiscalização expondo que *considerando a documentação apresentada, as NF/Faturas, contratos e demais correspondências entre os clientes e a empresa prestadora de serviços, conforme detalhado neste item 2, todos os serviços foram prestados e recebidos a partir de set/95, data posterior ao levantamento do balanço patrimonial da S/C, sendo que a correta classificação contábil/fiscal seria no exigível a curto prazo-adequação do regime de caixa ao regime de competência-serviços a serem prestados e Investimentos- Ágio Indedutível só adicionados ao resultado operacional da empresa adquirente/incorporadora a partir da efetiva prestação dos serviços, considerando os custos e despesas incorridas sobre estes.*

A fiscalização acrescenta que *“ As considerações que ressaltamos, antes de analisarmos os aspectos quanto a dedutibilidade do ágio, referem-se ao tipo de serviços prestados, a temporalidade dos contratos, a forma de mensuração dos preços, a emissão das faturas antecipadamente, porém vencíveis e pagas após o fechamento do balanço e finalmente quanto a apuração do resultado destes valores”.*

A Andersen Consulting S/C, conforme constatado, no período abrangido pelos exames, ano calendário de 1995, atuava como prestadora de serviços de consultoria e fornecedora de serviços especializados nas áreas de informática, gestão empresarial e reengenharia de processos diversos.

Os contratos com prazo de execução variável, de curto e longo prazo, conforme detalhado no item 2, caracterizam-se pelo desenvolvimento de trabalhos com utilização de mão de obra altamente especializada, estipulando, com algumas exceções, preços totais, com faturamento mensal.

Os preços são determinados, conforme cláusulas contratuais, por parâmetros diversos, dos quais destaca-se a composição da equipe de trabalho, a carga horária de trabalho, o custo da hora de trabalho, o custo dos sistemas aplicativos (aluguel de software) e equipamentos.

A relevância do custo da equipe de trabalho é destacada em quase todos os contratos, que fixam reajustes de preços nos mesmos índices e prazos dos aumentos salariais dos profissionais alocados aos clientes.

Considerando que os salários, aluguel de software e custo de equipamentos são mensuráveis mensalmente, conclui-se que o valor das NF/Faturas, refletem o preço mensal dos serviços prestados

Outrossim, dos documentos disponibilizados, referentes ao item 2 deste termo, constata a fiscalização que as faturas emitidas em 31/08/95, data do levantamento do balanço que serviu de base aos fatos contábeis, fiscais e econômicos da alienação e incorporação, referem-se a contratos com cláusulas de forma de faturamento antecipado, nas datas de assinatura dos contratos e a cada 30 dias, com prazo de pagamentos variáveis de 5 a 15 dias da emissão.

As faturas analisadas demonstram, pelas datas de vencimento consignadas, a partir de 30/9/95, que as cobranças referem-se a serviços prestados a partir de set/95.

Sob o aspecto tributário, a classificação a título de Resultado de Exercícios Futuros, somente é previsível nos contratos para fornecimento de serviços a longo prazo, na forma dos artigos 358 do RIR/94 e IN 21/79, que restringem o diferimento do resultado a valores apurados segundo critérios específicos ou alternativos de avaliação de andamento dos serviços, nos quais devem ser computados parte do custo total estimado ou orçado.

Desta forma, se facultado o tratamento tributário a serviços de consultoria, na forma do art. 358, contratos a longo prazo, a empresa deveria dispor de controles efetivos que demonstrassem seus resultados no período base de apuração e resultados futuros na forma prevista em lei

Considerando que os serviços de consultoria e fornecimento de serviços especializados (terceirização) são avaliáveis e produzidos em períodos mensais, conclui a fiscalização que a forma de apuração de resultados, aplicável aos valores demonstrados no item 2, no montante de R\$ 4.777.543,29, seria o previsto no art. 359 do RIR/94, que determina que os resultados de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a 1 ano, sejam reconhecidos à medida da execução.

Assim, os serviços a serem prestados em períodos subseqüentes à apuração dos resultados, deveriam ter sido classificados no Passivo circulante, na conta serviços a serem prestados decorrente da adequação do regime de caixa ao regime de competência.

C) Ágio indevido

Quanto ao aspecto da dedutibilidade do ágio, a fiscalização menciona o art. 329 do RIR/94, que determina como o adquirente deverá desdobrar o custo de aquisição da participação.

Por ocasião da extinção da participação por fusão, incorporação ou cisão, na forma do art. 380 do RIR/94, a fiscalização expõe que é inaceitável a dedução da diferença *paga a maior* que o patrimônio líquido, a título de perda de investimento, se a avaliação deste valor foi feita de forma inadequada

O montante de R\$ 7.676.972,02, conforme demonstrado no item 1 e 2, não se trata efetivamente de valores de mercado de bens do ativo permanente, fundo de comércio, rentabilidade com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros ou quaisquer outras razões econômicas.

CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO

Conforme demonstramos no item 1, os valores ali detalhados, no total de R\$ 3.655.751,88, refletem serviços prestados, pendentes de recebimento.

Considerando tratar-se de extinção de Sociedade Civil de Profissão Regulamentada, estes valores deixaram de ser considerados na apuração do resultado da sociedade sucessora, conforme regime de apuração adotado por esta (IN 21/92).

Em prosseguimento, procedemos à apuração do lucro líquido, na forma de apuração do Lucro Real, considerando as despesas, impostos e contribuições incidentes,

inclusive o COFINS, que passa a ser devido, conforme parágrafo único, inciso I, do art.122 do CTN (transferência de titularidade passiva, com perda da isenção) e PN 3/94.

Apenas o saldo apurado, no valor de R\$ 1.543.430,77 a título de lucros a realizar foi classificado como Ágio dedutível.

Dos fatos relatados no item 2 não constatamos nenhum fundamento que justificasse a dedutibilidade do valor de R\$ 4.777.543,29, receita de serviços a serem prestados, pendentes de recebimento.

Desta forma, o valor correspondente ao ágio dedutível deveria ter sido estimado pelo contribuinte, com base na previsão de rentabilidade, ou seja, o retorno sobre o investimento, cujo parâmetro utilizado pelo contribuinte, receita de exercícios futuros, serviria de base para a apuração do Lucro Líquido após o Imposto de Renda.

Considerando que o interessado deixou de efetuar os controles que viabilizassem a avaliação dos custos e despesas a incidirem sobre estas receitas, deixamos de considerar qualquer parcela do total de R\$ 4.777.543,29, a título de ágio dedutível.

Com base nas constatações dos itens B-1,2 e C deste Termo, concluímos que os critérios utilizados pela empresa adquirente/incorporadora, no desdobramento do custo de aquisição e classificação do ágio dedutível, infringiram a legislação fiscal e, efetivamente, as contas representativas do atos de incorporação deveriam registrar os seguintes valores (fls.764):

	Valores informados	Valores calculados
Inv. Capital	13.909,14	13.909,14
Inv. Dedutível - Reav. Ativo	654.493,00	654.493,00
- Receita Ex. Fut.	7.676.972,06	-
- Lucros a Real		1.543.430,77 (item 1)
Inv. Indedutível		2.112.321,15 (item 1)* (756.323,14)(item 1) 4.777.543,29 (item 1)
Total	8.345.375,16	8.345.375,16

() tal valor corresponde à diferença entre as receitas de R\$ 3.655.751,88 e Lucro Líquido de R\$ 1.543.430,77 (fls.755)*

Os quais, mantendo a forma de apuração consignada pela empresa em seus registros contábeis, referentes aos atos de incorporação, cujo saldo foi levado ao resultado em dez/95, deveriam, conforme legislação vigente, ter refletido o seguinte resultado:

	Valores informados	Valores calculados
Inv. Capital	13.909,14	13.909,14
Inv. Dedutível - Reav. Ativo	8.331.465,06	2.197.923,77
Resultado Ex. Fut.	7.676.972,06	-
Receita Ex. Fut.	-	8.433.295,17
Despesas apropriadas		(756.323,14)
Lucros e Perdas	8.331.465,06 (D)	2.197.923,77 (D)
	7.676.972,06 (C)	7.676.972,06 (C)
Saldo Lucros e Perdas (incorp)	654.493,06 (D)	5.479.048,29 (C)

Base de cálculo:

Ágio deduzido indevidamente – Lucro a tributar – R\$ 6.133.541,35

O contribuinte, com base nos balanços mensais de setembro a dezembro de 1995, elaborados para fins de pagamento do IRPJ, do PIS e da DSCC, apurou os seguintes resultados:

	Lucro/prejuízo Período	Lucro/prejuízo saldo
Set/95	(1.434.069,42)	(1.434.069,42)
Out/95	(900.536,47)	(2.334.605,89)
Nov/95	(165.055,96)	(2.499.661,85)
Dez/95	3.193.159,50	693.497,65

A fiscalização procedeu a ajustes para compensação dos saldos de prejuízos calculados, com os valores acrescidos ao lucro líquido mensal, referente à glosa de despesa no valor de R\$ 6.133.541,35, resultando:

Mês	Ágio indevido	Lucro/Prej. Período Informado	saldo a trib. set/95	Lucro/Prej. saldo Calculado
Set/95	6.133.541,35	(1.434.069,42)	4.699.471,93	0,00
Out/95		(900.536,47)		(900.536,47)
Nov/95		(165.055,96)		(1.065.592,43)
Dez/95		3.193.159,50		2.127.567,07
Valores tributados em dez/95				693.497,65

Saldo a tributar em dez/95

1.434.069,42

Enquadramento legal: arts. 197 e par.1º, 329, 358, 380 do RIR/94.

Informa a fiscalização que será exigido, em auto de infração próprio, a COFINS devida sobre o saldo de duplicatas a receber, por força da adequação do regime de Caixa ao regime de competência, no valor de R\$ 8.433.295,17, excluídos da apuração da base de cálculo da contribuição – processo nº 13807.008861/00-67.

Termo de Verificação nº 2 (Fls 766/768)

Omissão de receita operacional e variação cambial ativa.

Fato Gerador: set/95 - R\$ 5.804.136,00

A fiscalização constatou que no ano-calendário de 1996 a empresa atuada contabilizou a débito de contas a receber em moeda estrangeira-Contrato com a Argentina, em out/96, no valor de R\$ 6.251.310,00, em contrapartida a obrigação do pagamento deste valor aos sócios alienantes de Andersen Consulting S/C Ltda.

Intimada a esclarecer as razões que motivaram o aditamento, a juntar cópia do contrato com a Argentina -em moeda estrangeira, demais documentos necessários à comprovação deste, Notas fiscais dos serviços prestados e livros contábeis/fiscais que registrassem estes valores, o interessado, através de seu representante legal, manifestou-se por escrito, esclarecendo (fls.604/606):

“Que nos anos calendários de 1993, 1994 e início de 1995 a Andersen Consulting AS (AC Argentina) empresa domiciliada na Argentina e integrante da rede mundial de consultores Andersen Consulting, foi contratada para a prestação de determinados serviços a uma terceira empresa sediada também na Argentina.

A prestação de serviços em questão envolveu diversos profissionais vinculados a outras empresas da rede mundial de consultores da Andersen Consulting,

principalmente da Andersen Consulting Limited Liability Partnership (ACLLP), domiciliada nos Estados Unidos. Na escolha dos profissionais que integrariam a equipe de trabalho, a ACLLP requisitou a participação de profissionais da Andersen Consulting S/C Ltda (ACSC)."

A fiscalização esclarece que a liquidação dos honorários relacionados com a Andersen Consulting S/C Ltda, permaneceu pendente, comprovando com a juntada das demonstrações financeiras de 1999 o saldo em aberto das contas a receber em moeda estrangeira no valor de R\$ 11.113.642,80 equivalente a US\$ 6.084.000,00.

Finalizando, justifica o aditamento do preço de venda das quotas, neste valor, pelo fato que não havia sido considerado na determinação do preço anteriormente fixado, em set/95, que motivou, no momento em que foi verificada a existência do crédito em out/96 o reconhecimento contábil, a título de contas a receber referente aos serviços prestados para a empresa Argentina.

Foi apresentado o contrato de aditamento de compra e venda de quotas de 31/10/96, firmado entre Andersen Consulting S/C Ltda e Andersen Consulting do Brasil Ltda, onde as partes, através de cláusula específica, decidem acrescer ao preço de aquisição o montante de R\$ 6.251.310,00, a ser pago no período entre out/96 a set/99 (aditamento fls 595/599).

Reiterada a solicitação pela fiscalização, em 18/05/00, quanto à apresentação do Contrato de Prestação de Serviços firmado entre a Andersen Consulting S/C Ltda e demais empresas associadas da rede mundial de consultores e documentos que comprovassem a efetividade dos serviços prestados por esta, o contribuinte apresentou correspondência da Andersen Consulting da Argentina, que, conforme tradução juramentada (fls. 619), atesta a participação de consultores da Andersen Consulting S/C Ltda.

Foram solicitados, também, documentos comprobatórios dos esforços de cobrança realizados pela empresa incorporada e incorporadora para o recebimento dos valores devidos pela empresa associada (não vinculada às empresas brasileiras), no montante de US\$ 6.084.000,00.

O contribuinte, por escrito, informa não dispor de contrato junto à Andersen Consulting Limited Liability Partnership (ACLLP), responsável pelos serviços, não comprovando qualquer ação de cobrança destes valores.

A fiscalização informa ter constatado que os valores pertinentes ao aditamento de 31/12/96, foram corretamente classificados e controlados no exigível da empresa, sendo que os sócios alienantes, pessoas físicas, reconheceram as importâncias recebidas a título de ganhos de capital, pagando o Imposto de Renda devido, na forma da legislação vigente.

Entretanto, verificou que o montante de US\$ 6.084.000,00, equivalente em out/96 a R\$ 6.251.310,00, deixou de ser reconhecido a título de receita, por força da adequação à mudança do regime de apuração de resultados de Sociedade Civil de Profissão Regulamentada-DL 2397/87 para Lucro Real.

Quando o contribuinte, em out/96, teve conhecimento da disponibilidade jurídica de rendimentos não tributados, originários da sociedade incorporada, deveria ter procedido os ajustes contábeis/fiscais, adicionando o montante de R\$ 5.804.136,00 equivalente a US\$ 6.084.000,00 (taxa de conversão 0,9540) ao Lucro Líquido do ano calendário de 1996 tendo como base o fato gerador set/95, pagar os juros e multa moratória devidos até a data da regularização como também a variação cambial do período set/95 a dez/95, no valor de R\$ 112.554,00 (taxa de conversão 0,9725).

Também deveria ter adicionado na apuração do lucro líquido do ano calendário de 1996 a variação cambial decorrente da atualização deste valor, no montante de R\$ 334.620,00 (taxa de conversão 1,0275).

Desta forma, considerando que o valor de R\$ 5 804 136,00, equivalente a US\$ 6 084 000,00 em set/95, não transitou pelo resultado do ano calendário de 1995, quando da aquisição/incorporação do investimento, nem no ano calendário de 1996 e nos demais anos calendários sucessivos, será levado à tributação por Omissão de receita em set/95, como também os valores de variação cambial em dez/95, R\$ 112.554,00 e R\$ 334.620,00 em out/96.

Base de cálculo: R\$ 5 804.136,00 – fato gerador: set/95

Base de cálculo: R\$ 114.554,00 – fato gerador: dez/95

Base de cálculo: R\$ 334 620,00 – fato gerador: out/96

Enquadramento legal arts 195, 197, 219, 229, 320,323, incisos III do RIR/94 (Decreto 1041/94) e IN 21/92.

A fiscalização destaca, no Termo de Verificação 2 (fls 768), que será exigido por tributação reflexa o COFINS da receita não controlada junto a sociedade civil de profissão regulamentada, no valor de R\$ 5 804.136,00, omitida junto a empresa adquirente/incorporadora, *pela falta de comprovação de tratar-se de uma venda direta ao exterior e também pela falta de procedimentos de cobrança, que resultaram na falta de pagamento, caracterizando o não ingresso de divisas, conforme disposto nos arts. 7º da LC 70/91, PN 03/94, parágrafo único, inciso I, do art. 122 do CTN.*

A empresa apresentou impugnação tempestiva (816/852), assim resumida na decisão recorrida:

“Foram-lhe imputados os seguintes ilícitos:

a) omissão de receita em setembro de 1995 caracterizada pela falta de contabilização do valor de R\$ 5 804 136,00 referente a crédito em dólares norte-americanos, proveniente de serviços prestados no exterior, nos anos de 1993, 1994 e início de 1995, pela Andersen Consulting S/C (doravante referida por ACSC), sociedade civil por ela incorporada em 29/09/95;

b) falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido e do PIS Repique, em dezembro de 1995, da quantia de R\$ 6.133.541,35, correspondente à *apuração indevida do ágio dedutível na incorporação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido (sic)*;

c) omissão de receita, em dezembro de 1995, pela falta de contabilização, a título de variação monetária ativa, do valor de R\$ 112.554,00, referente a crédito em dólares norte-americanos, proveniente dos serviços mencionados na letra (a).

Em consequência dessas alegadas incorreções, teria a Impugnante deixado de recolher créditos tributários correspondentes ao IRPJ, à CSLL, ao PIS/Repique e à Cofins, nos montantes de R\$ 12.056.083,60, R\$ 3.369.903,15, R\$ 433.462,95 e R\$ 337.139,04, respectivamente, modificados posteriormente os três primeiros para R\$ 11.550.275,89, R\$ 3.307.054,76 e R\$ 425.054,45, por termo de Re-ratificação, neles computados os juros de mora e a multa de lançamento de ofício equivalente a 75% do principal.

Todas as matérias incluídas nos lançamentos de ofício relacionam-se com a aquisição da totalidade das quotas de capital de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada e com a incorporação da mesma sociedade pela Impugnante.

Apesar da seriedade e do empenho com que se conduziu a autuante, os relatos de sua autoria, consubstanciados nos Termos de Verificação 1 e 2, revelam-se, data vênia, obscuros, contraditórios e incorretos, denotando incompreensão dos eventos examinados, dos registros contábeis a eles pertinentes e das consequências tributárias deles advindas (fls 819).

Essa desorientação foi tão evidente que, encerrada a fiscalização depois de quase um ano e meio de auditoria intensa, aquela digna servidora decidiu reabri-la, independentemente de ordem das autoridades competentes, para lavrar um termo de Retratificação, alterando a imposição que havia acabado de formalizar.

Destarte, para traçar com precisão o cenário em que transcorreram os fatos que deram ensejo à lavratura dos inquinados autos de infração, a Impugnante apela para a tolerância e a compreensão em face da longa exposição que se vê obrigada a fazer, com o intuito de desanuviar o imbróglio armado pela fiscalização, salientando, preliminarmente, que todas as controvérsias neles suscitadas têm como pano de fundo os procedimentos contábeis e fiscais adotados em razão da compra da totalidade das quotas do capital da ACSC e da sua incorporação.

Assim, a teor dos documentos analisados durante a ação fiscal, em 29/09/95, a Impugnante, pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, adquiriu a prazo a totalidade das quotas de capital da ACSC, sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, cujos lucros, por força do disposto no artigo 167 do RIR/94 (art. 1º do Decreto-lei nº 2397/87), não se sujeitavam ao IRPJ e deviam ser apurados, para fins de incidência do imposto de renda na fonte (IRF) e da CSLL, computando-se as receitas, os rendimentos, os custos e as despesas operacionais segundo um regime parcial de caixa, determinado pelo artigo 642 do mesmo Regulamento (o adjetivo parcial é empregado porque os resultados não operacionais e as variações monetárias eram computados no lucro líquido pelo regime de competência – nota de rodapé - fls.820).

Na ocasião, fixaram as partes:

a) que o preço da transação seria de R\$ 8.345.374,20, equivalentes ao valor patrimonial das quotas a valor de mercado em 31/08/95;

b) reconheceram pertencer aos antigos sócios a quantia de R\$ 2.057.730,77, referente aos lucros apurados anteriormente, os quais, embora não lhes tivessem sido ainda pagos, estavam creditados em contas do passivo da sociedade abertas em seus nomes e já tinham sido tributados na fonte, atendendo o artigo 640 do RIR/94;

c) do que resultou um montante de R\$ 10.403.104,97, efetivamente recebidos pelos alienantes.

Em consequência dessas condições do negócio:

a) as pessoas físicas cedentes dos citados títulos de participação societária apuraram ganho de capital e pagaram corretamente o imposto sobre ele incidente, como atestado na folha 2 do Termo de Verificação 1 e,

b) como o patrimônio líquido contábil da controlada totalizasse R\$ 13.909,14 (também certificado na folha 2 do Termo de Verificação 1), produziu-se automática e inevitavelmente no patrimônio da Impugnante um ágio, no valor de R\$ 8.331.465,06 (R\$ 8.345.374,20 – R\$ 13.909,14).

Ato contínuo, a ACSC foi incorporada pela Impugnante, agora sua controlada, determinando-se o seu acervo líquido com base no mesmo balanço levantado no dia 31/08/95 e no laudo elaborado pela Apsis Avaliações Patrimoniais Ltda (fls.112 e seguintes), cujos dados estavam assim representados, na letra B, folha 2 do Termo de Verificação 1:

Ativo	21.330.012,14	Passivo	13.639.130,94
		Efeito Ajuste Base Caixa	7.676.972,02
		Patrimônio Líquido	13.909,14
SOMA	21.330.012,14	SOMA	21.330.012,10

Reportando-se ao Termo de Verificação 1, à cópia do laudo de autoria da Apsis Avaliações Patrimoniais Ltda e aos demais elementos da contabilidade da sociedade incorporada, verifica-se que:

a) o Ativo da sociedade compunha-se dos seguintes saldos:

ATIVO	
CIRCULANTE	
Caixa e bancos	108.008,31
Aplicações financeiras	7.477.247,10
Contas a receber de Clientes	8.433.295,17
Outras contas a receber	605.272,89
TOTAL DO CIRCULANTE	16.879.675,91
PERMANENTE	
Linhas de telefone	108.870,40
Imobilizado – custo corrigido	6.377.007,66
Imobilizado – depreciação acumulada	(2.035.541,83)
TOTAL DO PERMANENTE	4.450.336,23
TOTAL DO ATIVO	21.330.012,14

b) a conta Efeito do Ajuste Base Caixa, estava classificada no grupo Resultado de Exercícios Futuros e foi escriturada na ACSC e apenas por ela, para consignar os ajustes necessários a adaptar o regime parcial de caixa (prescrito tão somente para fins fiscais, mas utilizado até aquela data para fins contábeis), ao regime de competência, formando-se o seu saldo por contrapartida dos valores lançados nas seguintes contas:

Duplicatas a receber (faturas emitidas em 08/95 com vencimentos a partir de 09/95)	8.433.295,17
Receita de juros recebidos	189.244,84
Aluguel/Condomínio de terceiro	113.788,26
Provisão férias	(898.393,88)
Provisão FGTS s/13º salário	(46.219,99)
Provisão de ISS	(17.890,41)
Provisão pgto IPTU	(96.851,96)
SOMA	7.676.972,03

d) o laudo da Apsis Avaliações Patrimoniais Ltda. referiu-se a outro laudo, elaborado pela Setape Téc. De Avaliações (fls. 107/110), também mencionado pela fiscalização (folha 3 do termo de Verificação 1), que recomendou fosse agregada a parcela de R\$654.493,04 (fl. 121) aos valores contábeis dos bens do ativo permanente da incorporada, para chegar-se ao valor de mercado, quantia acatada para determinar o preço incontestavelmente pago na compra das quotas de capital pela impugnante, mas que não chegou a ser contabilizada pela incorporada nem, posteriormente, pela Impugnante, quando da incorporação;

e) por conseguinte, o ágio na aquisição das quotas de capital da ACSC (R\$ 8.331.465,06) teve origem no somatório das quantias de R\$ 654.493,04 e R\$ 7.676.972,02, ou seja (i) na diferença entre o valor contábil e o valor de mercado de bens do ativo permanente (ao final não contabilizada), assim como (ii) no somatório dos direitos de crédito de que era titular a sociedade investida, diminuído das despesas incorridas e não pagas até então, não contabilizadas anteriormente, em decorrência da adoção do regime de caixa, determinado

apenas para receitas, rendimentos, custos e despesas operacionais, pelos incisos I e II do artigo 642 do RIR/94, mas que o foram em 31/08/95, pela própria ACSC, para ajustar sua escrituração ao regime de competência.

A impugnante, ao determinar o resultado na incorporação, baixou o valor contábil do investimento e por considerar a parcela de R\$ 7.676.972,02, juntamente com a quantia de R\$ 13.909,14, pertencente ao acervo líquido da incorporada, apurou uma perda de capital de R\$ 654.493,06 (valor que, como já exposto, provinha da diferença entre o valor contábil e o de mercado dos bens do ativo permanente), tratando-a como dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL somente em dezembro de 1995.

Note-se que, embora o demonstrativo elaborado ao final da folha 14 do Termo de Verificação nº 1 confirme haver a Impugnante computado no lucro líquido do mês de dezembro de 1995 apenas o resultado negativo da incorporação de R\$ 654.493,06, ao descrever a composição deste valor a insigne Autuante equivocou-se, mencionando, em lugar de cada uma das rubricas representativas do acervo líquido da sucedida (cuja soma algébrica dos respectivos saldos totalizava R\$ 7.676.972,02), uma conta de Resultado de Exercícios Futuros que rigorosamente **nunca existiu na escrituração da incorporadora**, como comprova seu plano de contas, constando unicamente da contabilidade da incorporada, conforme demonstrado anteriormente. (destaque da relatora)

Em adição, enganou-se a fiscalização quanto à data em que a Impugnante apropriou aquela perda ao resultado, o que motivou a lavratura posterior do Termo de Re-ratificação, reduzindo, por efeito dessa singela modificação espontânea, o somatório dos créditos tributários constituídos em R\$ 577.064,60.

Não há como confundir indedutibilidade da perda de capital na incorporação com indedutibilidade do ágio, ou de parte dele, inevitavelmente baixado na contabilidade por extinção do investimento.

Essas falhas, em verdade, prestam-se para bem ressaltar quão pouco familiarizada estava, *concessa máxima vênia*, a ínclita Autoridade lançadora com o mecanismo de funcionamento de uma conta de incorporação e com os comandos legais e regulamentares que disciplinam os efeitos fiscais dessa modalidade de sucessão tributária, a ponto de a fiscalização ter conseguido, diante, repita-se, de uma perda, deduzida na determinação do lucro líquido e, via de consequência, do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de somente R\$ 654.493,06 inferiu a necessidade de adicionar, às bases de cálculo desses tributos, com reflexos no cálculo do PIS/Repique, um montante de R\$ 6.133.541,35, que denominou “Ágio deduzido indevidamente”.

Segundo a norma invocada pela própria fiscalização (artigo 380 do RIR/94) nas situações em que uma sociedade incorpora sua controlada e, ao substituir, em seu patrimônio, o valor contábil do investimento extinto pelo acervo líquido da incorporada apura saldo negativo na conta de incorporação, essa diferença será obrigatoriamente contabilizada e tratada como perda de capital (resultado não operacional), mas somente será deduzida na determinação do lucro real se o acervo líquido recebido tiver sido avaliado a preços de mercado.

Se tal não ocorrer, realizando-se a incorporação a valor contábil, a perda apropriada ao lucro líquido, e exclusivamente ela, será considerada indedutível na determinação do lucro real (nota de rodapé - não o ágio na aquisição das quotas de capital, que integra o próprio valor contábil do investimento inapelavelmente baixado, porque extinto) – fls 826.

Ora, no caso concreto:

a) as quotas de capital da sociedade incorporada foram adquiridas por R\$ 8.345.374,20, preço efetivamente pago pela Impugnante e recebido pelas pessoas físicas

alienantes, as quais, inclusive, apuraram ganhos de capital e recolheram o imposto de renda sobre eles incidente de maneira correta, como certificado pela fiscalização;

b) desse modo, o valor contábil do investimento para a Impugnante era inexoravelmente de R\$ 8.345.374,20, não havendo elucubração capaz de modificar essa realidade;

c) além disso, totalizando o patrimônio líquido da agora controlada R\$ 13.909,14, o ágio na aquisição do investimento pela controladora era, também incontornavelmente, de R\$ 8.331.465,06 (R\$ 8.345.374,20 – R\$ 13.909,14);

d) logo, contabilizando a Impugnante, como acervo líquido recebido da incorporada, o montante de R\$ 7.676.972,02 e reduzindo o seu lucro e, R\$ 654.493,06 (R\$ 8.331.465,06 – R\$ 7.676.972,02), vindo a Fiscalização entender que parte daquele acervo líquido não foi considerado a preços de mercado no ato da incorporação, somente R\$ 654.493,06 poderiam ter sido adicionados ao lucro líquido, para determinar o lucro real, sob pena de aumentar-se a base de cálculo do imposto em valor muitas vezes superior ao que dela foi subtraído.

Embora provado cabalmente a impossibilidade de invocar-se o artigo 380 do RIR/94 como fundamento da adição ao lucro líquido, para determinar o lucro real, da quantia de R\$ 6.133.541,35, a impugnante desejou desvendar o raciocínio desenvolvido pela ilustre AFRF para chegar a conclusão tão absurda.

Assim, não logrando compreender a lógica subjacente aos cálculos feitos na segunda coluna do último quadro da folha 14 do Termo de Verificação 1, leu e releu o inteiro teor daquele alentado mas enigmático Termo e, após cogitar das mais variadas alternativas, testando diversas combinações numéricas, observou que tudo teve início no exame dos documentos que deram suporte ao saldo de R\$ 8.433.295,17, contabilizado pela sociedade incorporada na conta Duplicatas a Receber, do qual a Fiscalização inferiu que:

a) daquele total, relativo a receitas escrituradas no Ativo para ajustar sua escrituração ap regime de competência, apenas R\$ 3.655.751,88 correspondem a serviços prestados até 31.08.95;

b) os restantes R\$ 4.777.543,29 referir-se-iam a serviços contratados, mas efetivamente prestados a partir de setembro de 1995, motivo pelo qual os respectivos direitos de crédito não poderiam ter integrado o acervo líquido da sociedade incorporada,

c) na determinação do acervo líquido da sociedade incorporada não teriam sido diminuídas as seguintes parcelas, subtrativas da receita de R\$ 3.655.751,88, apontada acima como auferida até a data do balanço que serviu de base para a incorporação (folha 5 do Termo de Verificação 1):

ISS sobre vendas (5% x 3.655.751,88)	176.952,98
COFINS (2% x 3.655.751,88)	73.115,04
CSLL	240.851,88
Provisão para IRPJ	602.129,71
Provisão para Adicional de IRPJ	232.851,88
Provisão para PIS Repique	30.106,49
Soma	1.355.997,98

Portanto, se a soma de R\$ 4.777.543,29 com R\$ 1.355.997,98 totaliza R\$ 6.133.541,27, isto é, o exato valor intitulado “Ágio deduzido indevidamente” na última linha da folha 14 do Termo de Verificação 1, para chegar ao desacerto de somar essa quantia à base de incidência do IRPJ e da CSLL, aquela ínclita servidora só pode ter se enovelado na seguinte linha de pensamento:

a) inicialmente (i) julgou ter a impugnante feito um mal negócio, ao adquirir as quotas do capital da ACSC por R\$ 8.345.374,20 e (ii) sustentou que apenas R\$ 2.211.832,97 mereceriam ter sido pagos aos antigos sócios daquela empresa, porque correspondiam à soma de R\$ 1.543.430,77 (resultado da operação aritmética feita na folha 5 do Termo de Verificação 1), R\$ 13.909,14 (patrimônio líquido da ACSC, conforme folha 2 do Termo de Verificação 1) e R\$ 654.493,00 (diferença entre o valor contábil e o valor de mercado dos bens do ativo permanente da ACSC, conforme folha 3, terceiro parágrafo, do Termo de Verificação 1),

b) a seguir, inferiu que, se em lugar de pagar R\$ 8.345.374,20, a Impugnante tivesse entregue àquelas pessoas físicas (as quais, ressalte-se por oportuno, não são a ela ligadas) a quantia que supôs ideal, na forma acima descrita, o ágio na aquisição do citado investimento teria sido de somente R\$ 2.197.923,83 (R\$ 2.211.832,97 – R\$ 13.909,14);

c) resolvendo, então, abstrair a realidade, desconsiderou o ato jurídico perfeito (consubstanciado na circunstância de as quotas de capital terem sido adquiridas em condições legítimas, pactuadas em contrato celebrado entre pessoas capazes e não vinculadas, revestido das formalidades juridicamente aceitas e cujo objeto era indubitavelmente lícito, ao preço acertado e pago de R\$ 8.331.465,06) e fez um cálculo paralelo do que teria sido esse resultado ideal obtido na incorporação da ACSC, avaliando, de maneira paradoxal, o acervo líquido da sucedida em R\$ 7.676.972,02, apesar de haver negado a existência de parte dos direitos de crédito nele computados;) confrontado esse acervo líquido com o hipotético e irreal (mas aos seus olhos ideal) valor de compra das quotas de capital da incorporada, apurou, pasme V.Sa., um ganho de capital na incorporação de R\$ 5.479.048,29 (R\$ 7.676.972,02 – R\$ 2.197.923,83), indicado ao final da folha 14 do Termo de Verificação 1,

e) além disso, como os R\$ 654.493,00, referentes à diferença entre o valor contábil e o valor de mercado dos bens do ativo permanente da ACSC (conforme folha 3, terceiro parágrafo, do Termo de Verificação 1), não foram contabilizados pela Impugnante ao substituir ao valor contábil do investimento pelo acervo líquido da incorporada, essa quantia foi somada ao “ganho de capital” apurado na letra anterior, alcançando os delirantes R\$ 6.133.541,35 (R\$ 5.479.048,29 + R\$ 654.493,00).

Eis, enfim, o desnorteado processo intelectual que levou a fiscalização a adicionar às bases de cálculo dos tributos em tela que dele não foi deduzida, produzindo números inexistentes no plano das coisas concretas, gerados num cenário de fatos que não ocorreram, cujo resultado nem de perto traduz a boa aplicação do artigo 380 do RIR/94, sendo difícil acreditar que a Impugnante precise estar se debatendo contra tamanho despautério, que até mesmo de ofício deveria ser anulado no julgamento de primeira instância (fls 831).

A parte não litigiosa do lançamento

Não obstante as críticas severas até aqui feitas aos lançamentos de ofício, a Impugnante, embora desejasse originalmente contabilizar o acervo líquido da sociedade extinta a preços de mercado (tanto que contratou empresa especializada para avaliá-lo dessa maneira), revendo agora os procedimentos que adotou quando da incorporação da ACSC, admite ter se olvidado de atender à recomendação contida no laudo de auditoria da Apsis Avaliações Patrimoniais (fls 121) para adicionar a importância de R\$ 654.493,00 às contas do ativo permanente relativas a máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, software, equipamentos de informática e equipamentos de telecomunicações (fls 107/110), **engano que motivou a apuração da perda de capital já descrita.** (destaque da relatora)

Desse modo, não se pode dizer que a parcela do acervo líquido correspondente às contas do ativo permanente da incorporada tenha sido avaliada a preços de mercado na incorporação,

pelo que justificava-se aplicar o artigo 380 do RIR/94 para adicionar aquela diferença negativa (R\$ 654.493,00) ao lucro líquido, para determinar o lucro real.

Por esse motivo, sem protelar o deslinde da perlanga no particular, está recolhendo o IRPJ incidente sobre tal verba, bem como o PIS Repique dele decorrente, e anexa os respectivos DARFs como prova de boa-fé (doc.2) – fls 853/854.

A legislação da CSLL não reproduz norma equivalente ao art. 380 do RIR/94

A legislação específica da CSLL não contém norma equivalente à do artigo 380 do RIR/94, que, possuindo matriz legal no artigo 34 do Decreto-lei nº 1598/77, disciplinava somente a formação da base de cálculo do IRPJ (lucro real).

Constata-se, por conseguinte, que, nem a Lei nº 7689/88, nem as disposições pelos dispositivos legais citados pela douta Fiscalização condicionaram a dedutibilidade da perda de capital apurada na incorporação a que todos os elementos patrimoniais do acervo líquido a incorporada estivessem avaliados a preços de mercado, cuidando apenas, especificamente, dos critérios temporais de apuração e reconhecimento do tributo, o que torna insubsistente o lançamento de ofício na espécie.

A alusão feita no auto de infração ao artigo 359 do RIR/94 não altera a conclusão quanto à improcedência dos lançamentos.

Embora não propriamente considerados para alicerçar as imposições fiscais (calcadas que foram, com toda nitidez, num absurdo “Ágio deduzido indevidamente”), a Fiscalização invocou também o artigo 359 do RIR/94.

Diante do exposto, não sendo bem sucedida em, no prazo para apresentar sua defesa, localizar em seus arquivos evidências que lhe permitiam contestar a alegação de terem os serviços relativos às duplicatas no montante de 4.777.543,29 sido executado a partir de setembro de 1995, a impugnante acolhe essa afirmativa da ilustre autuante, mas comprova que tal circunstância, ao final, em nada afetou seus resultados tributáveis, havendo, quando muito, acarretado antecipação no pagamento de tributos.

A compatibilização das normas disciplinadoras dos procedimentos atinentes à incorporação de empresas em regime de não incidência previsto nos artigos 167 e 462 (sic) do RIR/94 elimina os lançamentos.

Os procedimentos inerentes à incorporação de empresas estavam, naquela ocasião, descritos nos dispositivos legais consolidados nos artigos 188, 190 e 857 do RIR/94.

Em face desses enunciados, aliados a outras normas administrativas relacionadas ao assunto, depreende-se que:

a) as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (doravante referidas como SC) que viessem a ser incorporadas estavam obrigadas, tal como as demais pessoas jurídicas, a levantar balanço e apresentar declaração de rendimentos, exonerando-se, porém, de apurar lucro real, em face da não incidência prevista no artigo 167 do RIR/94, salvo se optassem por agir de maneira diferente,

b) ao permitir que a última declaração de rendimentos a ser apresentada pelas empresas incorporadas tomasse por base o resultado apurado em balanço levantado, no máximo, até trinta dias antes da data da deliberação da incorporação, o legislador deixou de disciplinar o tratamento a ser aplicado aos resultados relativos aos fatos ocorridos entre a data desse balanço e a data da incorporação, situação que somente veio a ser modificada a partir de 24.02.99, com a publicação da IN 15/99, revogando o § 4º do artigo 57 da IN SRF 93/97;

c) nenhuma regra expressa na legislação dispunha sobre o procedimento a ser adotado pelas SC, ou sua incorporadora, com referência às receitas, rendimentos, custos e despesas operacionais, ganhos ou incorridos, mas não recebidos até a data da incorporação, e

que não estivessem anteriormente escriturados por efeito da utilização parcial do regime de caixa

Nenhum dos dispositivos legais e regulamentares arrolados como infringidos pela Autora do feito recomenda tratamento específico para as receitas, rendimentos, custos ou despesas operacionais ganhos ou incorridos, mas não recebidos ou pagos até a data da incorporação, e que não estivessem anteriormente escriturados por efeito da utilização parcial do regime de caixa.

Tem-se, assim, uma aparente lacuna, ou quiçá, uma antinomia, a deixar determinados valores num autêntico límbico, sem tratamento jurídico especificado, pois:

a) por um lado, o sistema concebido pelo Decreto-lei 2.397/87 (arts. 167 e 642 do RIR/94) prescreve às SC adotar um regime de caixa quanto ao cômputo de receitas, rendimentos, custos, despesas operacionais no resultado tributável, o que as conduziria, seguindo também este regime na escrituração comercial, a não contabilizar tais valores enquanto não recebidos ou pagos; e

b) por outro, o sistema normatizante dos procedimentos fiscais cabíveis nas incorporações de empresas em geral, que não obriga as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, que incorporarem SC, a adicionar às bases de cálculo de qualquer tributo as receitas ganhas pelas incorporadas, mas ainda não contabilizadas por observância do citado regime de caixa

Esse vazio, ou essa contradição, no entanto, são ambos falsos e se resolvem de maneira simples, pela aplicação da melhor técnica de interpretação, bastando obedecer ao princípio lógico segundo o qual, todas as vezes em que dois sistemas normativos vigentes e de igual hierarquia agem num mesmo ambiente, prescrevendo, na literalidade de seus textos, padrões de conduta antagônicos, do confronto entre ambos emergirá um terceiro sistema, harmonizando ambos, em conformidade com o espírito regulador do universo do qual ambos são partes integrantes.

Nesse sentido, sendo notório:

a) que uma vez executada a totalidade do serviço, ou uma parte dele suscetível de ser cobrada autonomamente, o direito ao recebimento do preço á adquirido automaticamente pelo prestador, ingressando na sua esfera de poder jurídico (isto é, no seu patrimônio) a ela se agregando em caráter definitivo, independentemente da escrituração do valor que lhe corresponde, uma vez que a contabilidade não cria direitos e obrigações, mas apenas os constata, valoriza, classifica e registra, num sistema ordenado de informações; e

b) que os comandos insertos no artigo 642 do RIR/94 não impediam propriamente as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de utilizar o regime de competência em suas escriturações, mas, diferentemente, prescreviam que as receitas, os rendimentos, os custos e as despesas operacionais (salvo, como visto, as variações monetárias ativas ou passivas) fossem computados pelo regime de caixa apenas para determinar as bases tributadas pelo imposto de renda incidente na fonte e pela CSLL;

c) nas situações em que as sociedades civis incorporadas utilizassem o regime parcial de caixa em sua escrituração contábil, para que as receitas e rendimentos, ganhos mas ainda não recebidos, assim como os custos e despesas, incorridos mas ainda não pagos, não ficassem à margem de qualquer registro, necessário seria recorrer ao critério adotado pela ACSC, adaptando antecipadamente sua escrituração ao regime de competência, para reconhecer a autêntica situação patrimonial da empresa nas demonstrações financeiras.

Em outras palavras, se as leis aplicáveis à situação concreta concorrem entre si, gerando uma pseudo-contradição, como constatado no caso vertente (em que o regime de caixa e o de competência se chocam), a solução normal está em se compatibilizar esses

regimes na pessoa jurídica que praticou os atos e vinculou-se diretamente aos fatos que produziram a mutação patrimonial tributariamente relevante, no caso a ACSC, sem recorrer a qualquer artificialismo insustentável de criar ficção não prevista em lei, para introduzir no patrimônio de outra pessoa jurídica direito de crédito pertencente a outra desde o seu nascedouro.

Acrescente-se que, como a ACSC era uma pessoa jurídica não sujeito ao IRPJ, ao PIS/Repique ou à Cofins, essa solução, além de natural, atende ao ânimo que orienta o Sistema Tributário Nacional como um todo, consagrado no artigo 112 desse CTN.

As conclusões acima reforçam a demonstração do erro cometido pela fiscalização ao elaborar o demonstrativo estampado na fl. 5 do Termo de Verificação 1.

Assumida essa premissa, e estando previsto nos atos de incorporação que as variações patrimoniais da incorporada posteriores a 31/08/95 seriam incorporadas ao resultado da incorporadora, dúvida não há quanto ao acerto dos lançamentos feitos pela ACSC, na conta duplicatas a receber, no que diz respeito à parcela de R\$ 3,655.751,88, conclusão com a qual, inclusive, concorda a r. Autuante.

Não estando aquela sociedade sujeita ao IRPJ nem ao PI/Repique, não haveria porque deduzir provisões para esses tributos na determinação de seu patrimônio líquido.

Da mesma forma, se a CSLL somente incidiria sobre as receitas de prestação de serviços efetivamente recebidas, nada conduziria aquela sociedade a constituir provisão para esse tributo em sua escrituração.

Em resumo, o desejo da fiscalização de reduzir o acervo líquido da sociedade incorporada em R\$ 1.355.997,98, já salientado na impugnação (subitem 4.2.c), é totalmente infundado, devendo, também sob essa ótica, serem cancelados os autos de infração no que incidem sobre essa parcela.

Não há igualmente, sob o ponto de vista do art. 359 do RIR/94, como tributar a quantia de R\$ 4.777.543,29 em poder da incorporadora.

Por outra vertente, se, por força da regra inscrita no art. 359 do RIR/94, a incorporadora não deveria ter reconhecido como integrante do seu patrimônio os direitos de crédito no montante de R\$ 4.777.543,29, porque os serviços a ele correspondentes vieram a ser prestados após 31/03/95, tem-se como consectário dessa conclusão que:

a) o laudo produzido pela Apsis Avaliações Patrimoniais Ltda estaria equivocado ao considerar correto o cômputo da referida parcela no Ativo contábil da incorporada;

b) essa deficiência, contudo, não passaria de erro meramente formal. Incapaz de invalidá-lo na sua completude, especialmente porque, com exceção dos itens do ativo permanente, que já estavam por outro laudo não impugnado pela fiscalização, o ativo da incorporada compunha-se, na quase sua totalidade, de ativos monetários (caixa, bancos, aplicações financeiras, contas a receber, imposto de renda pago antecipadamente) e de obrigações de pagar valor certo, isto é, de moeda e de elementos avaliáveis por referência direta à moeda,

c) portanto, para fins de incorporação, o acervo líquido da sucedida deveria simplesmente ser diminuído da quantia em tela, o que autorizaria a apurar uma perda de capital de mais R\$ 4.777.543,29, inteiramente dedutível, por estar o restante do patrimônio líquido avaliado a mercador, sendo que, posteriormente, o mesmo valor viria a ser contabilizado pela incorporadora, quando os serviços, ou suas etapas mensais, fossem executados, o que se deu dentro do mesmo ano-calendário, quando também as respectivas receitas foram recebidas, anulando os efeitos da perda no seu todo,

d) por sua vez, essa circunstância não interferiu no preço de aquisição das quotas de capital da ACSC, regulado por contrato, no qual, apesar de as partes terem se

referido ao valor patrimonial do investimento a valor de mercado, não há menção a qualquer laudo, tendo o preço sido estabelecido em valor determinado e pago integralmente, sem qualquer redução.

Em suma, se concretamente, R\$ 4.777.543,29 não podiam ser computados no ativo líquido da ACSC, a perda de capital apurada na incorporação teria sido de R\$ 5.432.036,35 (R\$ 777.543,29 + R\$ 654.493,06), dos quais R\$ 654.493,06 seriam indedutíveis na determinação do lucro real e, à medida que os serviços fossem sendo prestados, a Impugnante reconheceria os mesmos R\$ 777.543,29 como receitas operacionais, chegando-se finalmente a resultado idêntico ao que encontrou, salvo com relação à COFINS, sujeita à tributação com base no regime de competência, até porque, se assim não fosse, a impugnante sendo tributada duas vezes sobre os mesmos valores (grifo da impugnante)- fl. 844.

Questionamentos referentes à contabilização, pela impugnante, da receita de serviços prestados pela SCSC no interesse da AC-Argentina.

A matéria objeto do Termo de Verificação 2

A fiscalização constatou que, em outubro de 1996, a Impugnante contabilizou no ativo a quantia de R\$ 6.251.310,00 a débito de Contas a Receber, lançando no passivo, em contrapartida, a obrigação do pagamento deste valor aos alienantes das quotas de capital da ACSC.

Tal valor correspondia a direito de crédito equivalente a US\$ 6, 084,000 00 do qual a sociedade incorporada era titular, por haver sido contratada a Andersen Consulting Limited Liability (ACLLP), com sede nos Estados Unidos, que requisitou a participação de seus profissionais para prestar serviços no exterior à Andersen Consulting AS (AC-Argentina), nos anos de 1993, 1994 e início de 1995.

O lançamento da contrapartida daquela importância no passivo encontrava-se suportado pelo aditamento ao contrato de compra e venda das quotas de capital da ACSC originalmente celebrado com os alienantes.

A Fiscalização não contestou a existência da obrigação, afirmando, ao revés, que os valores pertinentes “foram corretamente classificados e controlados no exigível da empresa, sendo que os sócios alienantes, pessoas físicas, reconheceram as importâncias recebidas a título de ganho de capital, pagando Imposto de Renda devido, na forma da legislação vigente (fls. 767).

De maneira idêntica, confirmou que os serviços haviam sido restados pela incorporada e constatou que a dívida contraída pela empresa americana não havia sido paga até a presente data.

Todavia, invocando (a fiscalização) no penúltimo parágrafo de fls. 767 uma suposta “força de adequação à mudança do regime de apuração de resultados da Sociedade Civil de Profissão Regulamentada – DL 2398/87 para Lucro real” entendeu que:

a) o montante de US\$ 6, 084,000 00, equivalente, em outubro de 1996, a R\$ 6.251.310,00, (i) deveria ter sido submetido à incidência do IRPJ, da CSLL e do PIS/repique em poder da Impugnante desde este mês (setembro de 1995), em face da mudança de regime de apuração de resultados para lucro real, bem como (ii) à incidência da COFINS, pois, tratando-se de receita não controlada junto à ACSC, não se provou referir-se seu montante a venda direta ao exterior, nem a ocorrência de procedimentos de cobrança;

b) a Impugnante deveria ter contabilizado a quantia de R\$ 112.554,00, relativa à variação cambial do crédito de setembro a dezembro de 1995, e, em dezembro de 1996, a variação cambial ativa do mesmo crédito, no valor de R\$ 334.620,00, computando-se nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL e do PIS-Repique.

Ao mesmos argumentos aduzidos nos subitens 7.2 a 7.2.4.1 acima aplicam-se à presente situação para afastar as incidências sobre a quantia de R\$ 5.804.136,00.

Não pode prosperar a criação, pelo fisco, de uma ficção não prevista em lei de que direitos de crédito adquiridos pela sociedade civil ao longo de três anos de trabalhos executados, pelo singelo fato de não terem sido contabilizados, não lhe pertenceriam, nascendo unicamente em setembro de 1995, no patrimônio da sucessora, porque estava obrigada ao lucro real.

Neste sentido, é inverídica a afirmativa constante do Termo de Verificação 2 (fls. 768), de ter a impugnante infringido a IN SRF 21/92, pois este ato, além de não regular operações de incorporação, quando menciona as sociedades civis ora examinadas cuida somente da hipótese em que as pessoas jurídicas optam pela tributação com base no lucro presumido.

Do mesmo modo, afronta a realidade a acusação constante daquele termo de Verificação (fl. 768) de ter havido descumprimento do PN CST 3/94, pois este ato interpretativo restringe-se a declarar que as CS, quando abdicarem da não incidência descrita no artigo 167 do RIR/94, ficavam obrigadas ao pagamento da COFINS, silenciando por completo sobre qualquer efeito proveniente de suas incorporações, o que evidencia impropriedade de correlacioná-lo com as situações relatadas nos autos deste processo administrativo.

Mais disparatado ainda é dizer que a impugnante infringiu o parágrafo único do artigo 122 do CTN (fls. 768), quer porque esse dispositivo não possui qualquer relação com as matérias discutidas nestes autos, quer porque nem mesmo parágrafo ele possui, definido apenas, o sujeito passivo da obrigação acessória.

Com rigor, na ocasião em que se passaram os fatos, a apuração e a tributação dos resultados das SC regiam-se pela IN SRF 100/88 (sequer apontada como transgredida pela fiscalização), que não prescrevia qualquer conduta assemelhada à imposta pelo agente fiscal nas situações em que elas fossem incorporadas.

Outrossim, ainda que se pudesse empregar analogia para sustentar as cobranças feitas nos guerrados autos de infração, a solução mais próxima estaria nos procedimentos transitórios previstos na IN SRF 93/97, editada a propósito da Lei 9430/96, que revogou o regime do artigo 167 do RIR/94, obrigando as SC ao pagamento do imposto com base no lucro real ou no lucro presumido, nos seguintes enunciados:

Art. 60- As sociedades civis seguirão as mesmas normas de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro aplicáveis às demais pessoas jurídicas, conforme disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 61- As sociedades civis que, tendo sido tributadas pelo regime instituído pelo art. 1º do Decreto-lei 2397/87 em período anterior, receber receitas referentes a tal período a partir de 1997, adicionará tais valores à base de cálculo do imposto de renda à mediada em que os mesmos forem sendo recebidos.

Tendo em mira, porém, (i) que a IN SRF 93/97 não dispunha sobre incorporação e somente poderia ser aplicada a partir de 01/01/97, em face da mudança de situação jurídica ocorrida, isto é, publicação da Lei 9.430/96, que aboliu a não incidência que amparava, até 31/12/96, as SC e, sobretudo, (II) que o § 1º do artigo 108 do CTN torna plenamente insustentável a interpretação dada à matéria pela fiscalização, pois veda, inapelavelmente, o emprego da analogia para exigir tributo não previsto em lei.

Além disso, no tocante à inclusão dessas receitas:

a) na determinação da base de cálculo da COFINS, a legislação sempre impôs o regime de competência, não tendo fundamento agora, adotar-se sistemática diversa, simplesmente porque, segundo tal regime, aquelas receitas tinham sido ganhas pela sociedade

incorporada quando ela existia e estava amparada pela isenção estipulada no artigo 6º, inciso II da Lei Complementar 70/91,

b) na determinação da base de cálculo de qualquer tributo é também impertinente, até mesmo por analogia ao artigo 61 da IN SRF nº 93/97, pois seu valor não foi recebido até hoje, como garantiu a fiscalização.

Não se pode perder de vista também a inocuidade da alegação, encontrada às fls. 768, de que a impugnante estaria sujeita à COFINS por não ter comprovado que essa quantia teria resultado de venda de serviços direta ao exterior.

Isso porque, em primeiro lugar, a isenção advém, sobretudo, do fato de os serviços terem sido prestado por sociedade isenta, donde, independentemente de o tomador ser residente no exterior ou no País, a cobrança e descabida.

Além disso, embora a impugnante possua essas provas, só não tendo conseguido localizá-las até então, reservando para si o direito de trazê-las aos autos posteriormente, tão logo as tenha disponíveis, não é demais salientar que, para fins da isenção em tela, não é necessário que o serviço tenha sido executado no estrangeiro, bastando, como diz o inciso I do artigo 7] da LC 70/91, que o tomador seja residente no exterior, e esse fato jamais foi posto em dúvida pela fiscalização, donde, também por isso, não há como prosperarem os lançamentos.

As variações cambiais ativas não contabilizadas anulam-se pelas variações monetárias passivas, em valor idêntico, igualmente não contabilizadas pela incorporadora.

De fato, se a sociedade incorporada tivesse contabilizado aquele crédito no momento oportuno, ou seja, no balanço que serviu de base à incorporação, uma vez ultimado esse evento, o crédito passaria a ser atualizado segundo a variação cambial, o que não ocorreu.

Aquela omissão, entretanto, em nada reduziu os citados valores tributáveis, pois, se concomitantemente com o crédito com a empresa americana existia a dívida para com os antigos sócios, segundo a vontade das partes declarada desde a celebração do original do contrato de compra e venda de quotas de capital, tanto que veio a ser formalizada em aditamento àquele instrumento, é forçoso reconhecer que, nas mesmas datas e nos mesmos valores em que se entendeu deverem as variações monetárias ativas ser contabilizadas, a impugnante deixou de escriturar variações monetárias passivas da dívida correspondente, o que anula por completo os valores das receitas omitidas, preservando-se inalterados os montantes dos tributos exigidos.

Pedido final

Demonstrada a inexistência de fundamentos econômicos, lógicos ou jurídicos que dêem esteio às pretensões fiscais formalizadas nos autos deste processo, salvo no tocante à arte não litigiosa assinalada no item 5 da presente, a impugnante requer seja exonerada da exigência fiscal.

A 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo julgou procedentes em parte os lançamentos, conforme Acórdão DRJ SPO I nº 951, de 04 de julho de 2002, cuja ementa tem a seguinte dicção:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996



Ementa: Incorporação de sociedade civil de profissão regulamentada-DL 2397/87. Resultado de Exercícios Futuros. Ágio Indedutível.

Incorporada a sociedade civil de profissão regulamentada, recai na sucessora, como titular da disponibilidade econômica ou jurídica, a tributação sobre as receitas de serviços prestados pela sociedade civil não oferecidas à tributação, mantidas em conta de Resultado de Exercícios Futuros.

Na incorporação de sociedade com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir somente será dedutível se decorrer de avaliação a preços de mercado.

Incluídos, no preço de aquisição das quotas, valores relativos a tributos/contribuições incidentes sobre as duplicatas emitidas pela S/C e também custos relativos a serviços ainda não prestados, tais valores, na verdade, correspondem a ágio assumido pela compradora indedutível na apuração do seu lucro real.

CRÉDITOS A RECEBER DO EXTERIOR. Constatada a superveniência de créditos a receber do exterior, relativos à sociedade civil de profissão regulamentada incorporada, correta a exigência na incorporadora.

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. Enquanto mantido o crédito do exterior em contas a receber, deve ser oferecida à tributação a variação cambial ativa, independentemente de atualização do valor devido aos sócios vendedores das quotas da sociedade civil de profissão regulamentada.

COFINS -ISENÇÃO - SERVIÇOS PRESTADOS POR SOCIEDADE CIVIL DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. CRÉDITOS A RECEBER DO EXTERIOR. Isenta da Cofins a sociedade civil de profissão regulamentada em não havendo expressa opção pela tributação pelo lucro real. Indevida a Cofins, exclui-se sua influência na base de cálculo dos demais tributos incidentes sobre o ágio indevido.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. ÁGIO INDEVIDO. Indevido o ágio na aquisição de investimento avaliado pelo patrimônio líquido, correta a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro, cuja base de cálculo é o resultado líquido contábil.

Processo nº 13807.008862/00-20
Acórdão nº 101-94.850

TRIBUTO REFLEXO – PIS-REPIQUE / CSLL. A tributação reflexa segue o decidido no IRPJ pela íntima relação de causa e efeito entre as exigências.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada da decisão em 15.07.2002 (fl.953), a empresa ingressou com o recurso em 14 de agosto seguinte, conforme carimbo aposta à fl. 957 . Na peça recursal, alega cerceamento de defesa, ao argumento de que os lançamentos e suas “*deformações acrescentadas no julgamento ora atacado*” não provam ilícito algum, carecem de tipicidade e privam a Recorrente de se defender amplamente, e reedita as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos legais para seguimento. Dele conheço.

A preliminar de nulidade por cerceamento de defesa não é de ser acolhida. A jurisprudência deste Conselho é no sentido de que o que é fundamental para garantir a defesa é que a descrição permita ao defendente conhecer a acusação, e que deficiências na indicação dos dispositivos legais infringidos, se supridas pela descrição dos fatos, não acarretam nulidade.

O auto de infração do IRPJ (do qual os demais são tratados como decorrentes), integrado pelos Termos de Verificação, identificam perfeitamente as acusações (apuração indevida de ágio dedutível na incorporação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido, omissão de receita operacional e omissão de variação monetária ativa). Os Termos de Verificação são minuciosos nas descrições do que o auditor considerou irregularidades. Se procedem ou não as acusações, ou seja, se os fatos caracterizam falta de pagamento de tributo devido, é questão de mérito, a ser enfrentada oportunamente. Mas o cerceamento de defesa não ocorreu.

Os aspectos longamente desenvolvidos pela empresa em sua argumentação são assim resumidos:

a) quanto à falta de adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, assim como, por decorrência, à base de cálculo do PIS/Repique, da quantia de R\$ 6.133.541,35, considerada como apuração indevida de ágio dedutível na incorporação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido Termo de Verificação nº 1):

a.1- A auditora cometeu o absurdo de adicionar de ofício, às bases de cálculo dos mencionados tributos, o valor de R\$ 6.133.541,35, por ela calculado a partir de tortuosas inferências, quando, na realidade, a perda apurada no evento e lançada a débito no lucro líquido foi de apenas R\$ 654.493,04, revelando a

impossibilidade de exigir-se adição ao lucro líquido de quantia que dele jamais foi deduzida;

a.2- sob qualquer ponto de vista, ou com fundamento em qualquer dos dispositivos legais invocados nos autos, não há como submeter àqueles tributos as parcelas que, segundo os cálculos que elaborou, a fiscalização entendeu comporem o tal valor de R\$ 6.133.541,35.

b) quanto à omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização, a título de variação monetária ativa referente ao crédito em dólares norte-americanos, provenientes de serviços prestados no exterior no período de 1993 a início de 1995, pela ACSC, o descabimento da exigência, já que a quantia de que se trata é parte do valor atualizado de direito de crédito contabilizado pela própria Recorrente após a incorporação da ACSC, resultante de serviços prestados pela sucedida, mas não recebidos, e que teve como contrapartida o lançamento de obrigação no passivo a ser cumprida perante os antigos sócios daquela empresa, donde, à falta de destaque das citadas variações ativas contrapõe-se a falta de destaque de variações passivas no mesmo valor, e que se anulam reciprocamente no lucro líquido.

c) Quanto à omissão de receitas caracterizada pela falta de contabilização do valor de R\$ 5.804.136,00, referente a crédito em dólares americanos, proveniente dos serviços prestados no exterior, mencionados na alínea precedente, não ocorreu omissão alguma, tanto que o valor mencionado pela fiscalização foi extraído da própria escrituração comercial da Recorrente, e dizia respeito ao lançamento do direito de crédito oriundo de serviços prestados pela sucedida e não recebidos, que na forma da legislação aplicável eram insuscetíveis de tributação, por ser a beneficiária sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada.

No que diz respeito ao Termo de Verificação 1, de acordo com o que está descrito no Auto de Infração, a empresa teria reduzido indevidamente seus resultados apurados em 30/09/95 e em 31/12/95, em razão de irregularidade cometida, relacionada com Ganhos e Perdas de Capital- Alienação de Investimento avaliado pelo Valor do Patrimônio Líquido- Apuração indevida do ágio dedutível na incorporação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido. O Termo de Verificação explicita que no mês de setembro de 1995 foi glosada a despesa no

valor de 6.133.541,35 a título de ágio indedutível e, como consequência, foi apurada matéria tributável nos meses de setembro e dezembro de 1995.

Alega a Recorrente ser absurdo exigir-se a adição de R\$ 6.133.541,35, quando a perda apurada no evento e lançada a débito no lucro líquido foi de apenas R\$ 654.493,04. Na realidade, a acusação não é, simplesmente, de falta de adição ao lucro líquido de perda de capital na incorporação de investimento adquirido com ágio, cujo acervo líquido não foi avaliado a preço de mercado. O que a fiscalização aponta é que, na aquisição da participação e posterior incorporação, os procedimentos contábeis equivocados ocultaram uma perda que efetivamente reduziu o resultado da incorporadora e que, por ser indedutível, deveria ter sido adicionada ao lucro líquido.

A fiscalização contestou o balanço da ACSC que orientou a contabilização da aquisição, pela Recorrente, da participação societária, impugnando, especificamente, o valor contabilizado pela sucedida como Resultado de Exercícios Futuros e pela sucessora como ágio. De acordo com a acusação descrita no Termo nº 1, a irregularidade demonstrada reside, precisamente, no tratamento dado, no balanço que serviu de base à incorporação, às "contas a receber- clientes" (8.433.295,17), por meio do Ajuste do Regime de Caixa para o Regime de Competência.

Passo a examinar os reflexos tributários daí decorrentes.

A partir de 01/01/93 e até 31/12/96, a tributação das sociedades civis de profissão regulamentada pelo regime do DL 2.397/87 era opcional, sendo facultada a tributação pelo lucro presumido ou pelo lucro real.

O regime tributário instituído pelo DL 2.397/87, a que se sujeitava a sociedade civil, representa uma postergação na tributação dos resultados auferidos pela pessoa jurídica para o momento do recebimento, e já na pessoa física dos sócios. Seu alcance não tem, todavia, a extensão de qualificá-los como definitivamente excluídos de tributação. Assim, os resultados das sociedades civis de que se trata, ou eram tributados sob o regime do DL 2.397/87, ou eram tributados segundo os regimes previstos para as demais pessoas jurídicas. Portanto, as receitas que não integraram o resultado da sociedade civil, por não terem sido recebidas, e que, em razão de incorporação, fusão ou cisão, passaram a integrar o patrimônio de outra sociedade submetida ao regime de tributação pelo lucro real,

deverão integrar o resultado tributável da sucessora pelo regime de competência, ou seja, comporão a base tributável do primeiro período encerrado após a sucessão. Essa regra se aplica ao IRPJ, ao PIS-Repique e à CSLL (que segue o mesmo regime de apuração e pagamento do IRPJ).

Ocorre que a acusação não é de não oferecimento à tributação das receitas não recebidas pela sociedade civil, e que deveriam ser oferecidas à tributação no primeiro período de apuração da sucessora. A infração descrita no Termo nº 1 é de *apuração indevida do ágio dedutível na incorporação de investimento avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido*. E é sob esse ângulo que deve ser feita a análise.

No presente caso, a Recorrente, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, adquiriu a integralidade das quotas de sociedade civil tributada pelo regime do DL 2.397/77.

Como se trata de investimento avaliado pela equivalência patrimonial (subsidiária integral), a contabilização do valor do investimento se desdobra em duas sub-contas: equivalência patrimonial e ágio.

A fiscalização apurou que parte das contas a receber que figuravam no ativo da ACSC correspondem a serviços faturados a prestar (R\$ 4.777.543,29). Conseqüentemente, representam um passivo exigível, devendo a receita correspondente ser tributada na sucessora, quando da prestação do serviço.

Outra parte (R\$ 3.655.751,88) corresponde a serviços faturados já prestados, cujo recebimento já configura um direito da empresa, e o respectivo valor, deduzido dos encargos incidentes, já faz parte do seu patrimônio. Uma vez que não foram tributados na sucedida, sujeita à tributação segundo o regime de caixa, devem ser tributados pelo IRPJ (e, conseqüentemente, pelo PIS/repique) e pela CSLL na sucessora (que é tributada pelo regime de competência) no primeiro período-base após a incorporação. Nessas circunstâncias, ao receber o ativo correspondente às receitas não recebidas, recebeu também a obrigação de pagar os impostos sobre elas incidentes.. Esse equívoco tem repercussão na apuração do "Efeito do Ajuste Base de Caixa" pela sucedida e na apuração do acervo líquido recebido pela sucessora.

Assim, feita a retificação na apuração do "ajuste", o PL da ACSC no balanço que serviu de base à alienação da participação societária resulta superior e

o ágio contabilizado pela Andersen Brasil inferior ao efetivo, como a seguir demonstrado.

O balanço da ACSC (que serviu de base à avaliação para a aquisição das quotas e à incorporação) teve a seguinte configuração (fl. 126):

ATIVO	21.330.012,14
PASSIVO	13.639.130,94
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS	
Efeito do ajuste base de caixa	7.676.972,06
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital	13.909,14

Conforme consta das fls.32/34 dos autos, a Recorrente efetuou os seguintes lançamentos¹:

I-Quando da aquisição da participação societária:

Débito de R\$ 8.345.374,00 à conta Investimento, sendo R\$ n13.909,14 Na sub-conta Investimento - equivalência patrimonial e R\$ 8.331.465,06 na sub-conta Investimento – ágio

II- Quando da incorporação:

As contas de Ativo, Passivo e Resultado de Exercícios Futuros (efeito do ajuste base de caixa) foram contabilizadas na incorporadora contra uma conta transitória c/c incorporação, cujo resultado foi encerrado contra a conta de Investimento. As contas Resultado de Exercícios Futuros e Investimento foram encerradas contra Lucros e Perdas, como a seguir²:

I - Na aquisição do investimento:

Débito: Conta Investimento
 Sub-conta: equivalência patrimonial- 13.909,14
 Sub-conta : ágio - 8.331.464,86

II- Na incorporação:

1- Ativo da incorporada - 21.330.012,14
 Débito em conta de ativo
 Crédito na conta transitória de incorporação

2- Passivo da incorporada – 13.639.130,94
 Débito na conta em transitória de incorporação

¹ Observam-se pequenas divergências entre os valores demonstrados às fls. 32/34 e aqueles constantes do balanço de fl 126

² Por simplificação, as contas de ativo e as de passivo estão representadas nessa demonstração como uma única conta de ativo e uma única conta de passivo

Crédito em conta de passivo

3- "Efeito do ajuste de base Caixa" (saldo credor de 7.676.977,06)
Débito na conta em transitória de incorporação
Crédito a conta "resultado de exercício futuro"

4- Baixa do investimento
13.909,14
Débito na conta em transitória de incorporação -
Crédito na conta Investimento- equivalência patrimonial

III- Resultado na incorporação:

1- 8.331.464,86
Débito na conta de Lucros e Perdas
Crédito na conta Investimento- Ágio

2- 7.676.977,06
Débito a conta "resultado de exercício futuro"
Crédito na conta de Lucros e Perdas

Saldo da conta lucros e perdas: **Devedor (Perda) 654.593,06**

Considerando, inicialmente, a impropriedade apontada pela Fiscalização, relativa aos serviços faturados e não prestados, tem-se que o respectivo valor deve ser reduzido do "Efeito do Ajuste Base de Caixa"³ e acrescido ao Passivo.

Dessa forma, com esse primeiro ajuste, a configuração do balanço da incorporada (que serviu de base à avaliação para aquisição e à incorporação) passaria a ser a seguinte:

ATIVO	21.330.012,14
PASSIVO	18.416.674,23
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS	
Efeito do ajuste base de caixa	2.899.428,77
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital	13.909,14

Considerando agora a impropriedade apontada pela Fiscalização, relativa aos serviços faturados e já prestados, tem-se que o respectivo valor,

³ Contabilizado como Resultado de Exercícios Futuros

deduzido dos tributos sobre ele incidentes, integra o PL da incorporada como Lucros a Realizar, e os valores correspondentes àqueles tributos deve ser acrescido ao Passivo.

Dessa forma, com esse segundo ajuste, a configuração do balanço da incorporada (que serviu de base à avaliação para aquisição e à incorporação) passaria a ser a seguinte:

ATIVO	21.330.012,14
PASSIVO	19.772.672,23 ⁴
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Capital	13.909,14
Lucros a realizar	1.543.430,77
	1.557.339,91

Por conseguinte, corrigidas as irregularidades contábeis apontadas pela fiscalização e observando o mesmo critério adotado pela Recorrente na contabilização, a apuração do resultado apurado na incorporação teria a seguinte configuração:

I - Na aquisição do investimento:

Débito: Conta Investimento

 Sub-conta: equivalência patrimonial- 1.557.339,91

 Sub-conta : ágio - 6.788.034,09

II- Na incorporação:

1- Ativo da incorporada - 21.330.012,14

 Débito em conta de ativo

 Crédito na conta transitória de incorporação

2- Passivo da incorporada – 19.772.672,23

 Débito na conta em transitória de incorporação

 Crédito em conta de passivo

3- Lucros a realizar - 1.543.430,77

 Débito na conta em transitória de incorporação

 Crédito a conta "resultado de exercício futuro"

5- Baixa do investimento

 1.557.339,91

 Débito na conta transitória de incorporação -

 Crédito na conta Investimento- equivalência patrimonial

⁴ Incluído o valor dos tributos incidentes, indicados pela fiscalização, de R\$ 1.355.997,92

- 6- Baixa do investimento
6.788.034,09
Débito na conta transitória de incorporação
Crédito na conta Investimento- ágio

* **6.788.034,09** - Esse o valor da perda na incorporação, a ser levado a lucros e perdas. Desse valor, a fiscalização admitiu como dedutível a parcela de R\$ 654.493,00, correspondente à reavaliação do ativo imobilizado, resultando, a seu juízo, em redução indevida do lucro tributável em R\$ 6.133.541,09

Observo que o ajuste feito pela fiscalização quanto ao tratamento das Contas a Receber- Clientes (R\$ 3.655.751,88), relativas aos serviços já prestados, está equivocado. É que a fiscalização considerou como tributo incidente sobre as respectivas receitas a COFINS. Todavia uma vez que seu fato gerador ocorreu por ocasião do faturamento, e que o sujeito passivo, no caso, gozava de isenção, não há obrigação de pagamento a ser transferida à sucessora.

Feitas as alterações no demonstrativo de fl 5 do Termo de Verificação nº 1 para desconsiderar a COFINS sobre as Contas a Receber- Clientes (R\$ 3.655.751,88), e refazendo a apuração do resultado na incorporação, chega-se a uma perda de 6.744.083,00. Deduzida a parcela que a fiscalização aceitou como dedutível, de 654.493,00 correspondente à reavaliação do ativo imobilizado, chegar-se-ia à perda de **R\$ 6.089.590,00**, que, ao ver da fiscalização, representa a redução indevida do lucro tributável.

Portanto, a acusação foi no sentido de que o balanço que foi confirmado pelo laudo de avaliação e que serviu de base ao registro da aquisição da participação societária e à incorporação estava errado, e os procedimentos contábeis equivocados ocultaram uma perda superior a R\$ 6.000.000,00 que efetivamente reduziu o resultado da incorporadora. Isso explica a atitude da fiscalização, considerada absurda pela Recorrente, de ter adicionado, para tributação, um valor muito superior àquele ostentado segundo os procedimentos contábeis adotados pela empresa.

É incontroverso que a Andersen Brasil apurou uma perda na incorporação, perda essa que, de acordo com os ajustes procedidos pela fiscalização, são muito superiores aos por ela contabilizados. A justificativa para considerar indedutível a perda seria a impugnação à avaliação do acervo líquido da

incorporada, que não teria sido feito “a valor de mercado”.

A avaliação “a valor de mercado”, feita pela empresa APSIS, teve como ponto de partida o balanço da ACSC em 31/08/95. Sobre essa avaliação, o Termo de Verificação Fiscal registra que, nas considerações da Avaliação, a empresa responsável pelo laudo conclui sobre a veracidade dos valores que compõem os Ativos e Passivos de Andersen Consulting S/C Ltda, efetuando 2 ajustes aos valores contábeis. O primeiro representado por um acréscimo ao Ativo Permanente, no valor de R\$ 654.493,00, conforme Laudo 2376/P/125/G-3364 de Setape Serviços Tec.de Avaliações e o segundo, a título de Resultado de Exercícios Futuros, devido a adequação do Regime de Caixa ao Regime de Competência, no valor de R\$ 7.676.972,00. A fiscalização contestou, especificamente, o tratamento dado às “contas a receber- clientes” (8.433.295,17), por meio do Ajuste do Regime de Caixa para o Regime de Competência. Portanto, a fiscalização não contestou a avaliação a valor de mercado dos bens do ativo permanente, mas apenas o tratamento dado às “contas a receber”. Nesse caso, não há que se falar em “acervo não avaliado a valor de mercado”, pois se trata de ativos monetários que não comportam avaliação a mercado.

Dessa forma, não se justifica a glosa procedida pela fiscalização, conforme Termo de Verificação nº 1.

Passo a analisar as irregularidades apuradas descritas no Termo de Verificação nº 2.

A matéria tributável se relaciona com a falta de contabilização do valor de R\$ 5.804.136,00, referente a crédito em dólares americanos, proveniente dos serviços prestados no exterior pela ASCS antes da incorporação. A fiscalização constatou que no ano-calendário de 1996 a empresa autuada contabilizou a débito de contas a receber em moeda estrangeira-Contrato com a Argentina, em out/96, no valor de R\$ 6.251.310,00, em contrapartida a obrigação do pagamento deste valor aos sócios alienantes de Andersen Consulting S/C Ltda. A liquidação desses créditos permaneceu pendente, e as demonstrações financeiras de 1999 informam o saldo em aberto das contas a receber em moeda estrangeira no valor de R\$ 11.113.642,80 equivalente a US\$ 6.084.000,00.

Concluiu a fiscalização que quando o contribuinte, em out/96, teve conhecimento da disponibilidade jurídica de rendimentos não tributados, originários

da sociedade incorporada, deveria ter procedido aos ajustes contábeis/fiscais, adicionando o montante de R\$ 5.804.136,00 equivalente a US\$ 6.084.000,00 (taxa de conversão 0,9540) ao Lucro Líquido do ano calendário de 1996, tendo como base o fato gerador set/95, pagar os juros e multa moratória devidos até a data da regularização como também a variação cambial do período set/95 a dez/95, no valor de R\$ 112.554,00 (taxa de conversão 0,9725).

Ocorre que esse fato deu lugar a um aditamento do contrato, para aumentar o preço de venda das quotas naquele valor, que não havia sido considerado na determinação do preço anteriormente fixado, em set/95. Assim, no momento em que foi verificada a existência do crédito (em out/96) houve o reconhecimento contábil, a título de contas a receber referente aos serviços prestados para a empresa Argentina e a título de contas a pagar (aos antigos sócios) pelo mesmo valor. Assim, as correspondentes receitas tiveram um custo em igual valor, que as anularia.

Quanto à omissão de receitas financeiras representadas pela variação cambial sobre o mesmo crédito, assiste razão à Recorrente, pois ao mesmo tempo em que deixou de escriturar as variações cambiais sobre o crédito, deixou a empresa de escriturar as variações cambiais sobre obrigação de igual valor, assumida perante os alienantes da participação societária.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, DF, em 23 de fevereiro de 2005


SANDRA MARIA FARONI

