



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 13808.000658/99-72
Recurso nº : 131.884
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex(s): 1996 a 1999
Recorrente : ASTA MÉDICA LTDA
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2003
Acórdão nº : 107-07.271

CORREÇÃO MONETÁRIA – DIFERENÇA IPC/BTNF – SALDO DEVEDOR - INCORPORAÇÃO E CISÃO – A incorporadora sucede a incorporada, na totalidade do saldo devedor da correção monetária especial referente à diferença entre o IPC e o BTNF, e a sucessora por cisão assume o saldo devedor proporcionalmente aos bens e direitos que lhe foram vertidos na cisão. A retificação da declaração de rendimentos referente ao ano-calendário em que a incorporada ou cindida corrigiu suas demonstrações financeiras com base no IPC, levando a resultado do exercício o saldo devedor apurado, era um imperativo legal, sob pena de lançamento de ofício da parte excedente. O saldo devedor de correção monetária não tem a mesma natureza jurídica de prejuízo, de sorte que não há lugar na espécie para a aplicação do disposto no artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – DIFERENÇA IPC/BTNF – O saldo devedor da correção monetária especial de que trata a Lei nº 8.200/91 afeta o lucro líquido do exercício, ponto de partida para a determinação não apenas da base de cálculo do Imposto de Renda como a da CSLL, improcedendo qualquer restrição em sentido contrário (Lei nº 7.689/88, artigo 2º, c/c a Lei nº 8.200/91, artigo 3º, Lei nº 7.777/89, artigo 5º, § 2º, e Lei nº 7.799/89, artigo 1º, § 2º).

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – GRATIFICAÇÕES A EMPREGADOS – O pagamento habitual de gratificações a empregados incorporam-se ao salário e, como tais, são dedutíveis para efeito de determinação do lucro real da empresa.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ASTA MÉDICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Natanael Martins. Fez sustentação oral o Dr. Plínio José Marafon OAB/SP Nº 34967.

Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271



JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL).

Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

Recurso nº : 131.884
Recorrente : ASTA MÉDICA LTDA

RELATÓRIO

ASTA MÉDICA LTDA., empresa já qualificada nos autos, recorre a este Colegiado (fls. 747802)) contra a Decisão DRJ/SPO Nº 974, de 26/03/01 (fls 724/740) que manteve o auto de infração de fls.376/383 contra ela lavrado.

O litígio submetido ao deslinde do Colegiado pode ser assim descrito.

A fiscalização glosou, por excesso de gratificações pagas a empregados da empresa as quantias de 6.433,06 por considerar como limite mensal o valor do limite anual (788,26 UFIR) de que trata o art. 280 do RIR/94, e 121.670,07 por apropriar despesas com gratificações sem considerar o referido limite, ou por já ter sido excedido o limite individual por beneficiário, em alguns casos, enquadrando a infração nos arts. 195, 197 e 246, do RIR/94. Como a empresa provisionou Gratificações e Participação nos Lucros, a partir do mês de outubro, e adicionou o provisionado meses a mês, sem atualizar os valores como determina o art. 38 da Lei nº 8.981/95, a fiscalização lançou o valor de 7.427,75, referente à atualização, com fulcro nos arts. 195, 197, parágrafo único, 242, 276 e 280, e parágrafo único, do RIR/94. A descrição dos fatos consta do Termo de Verificação Fiscal nº 02 (fls. 87/88) e o enquadramento legal figura do auto de infração.

A fiscalização glosou também as quantias de R\$ 10.829.588,97, R\$ 15.675.155,23, R\$ 7.046.440,10 e R\$ 7.097.734,32, nos anos calendários de 1995 a 1998, respectivamente, sob a acusação de se tratar de reduções indevidas do Lucro Real e da Contribuição Social Sobre o Lucro, com fundamento nos arts. 193, 196, inciso I, e 197, parágrafo único, do RIR/94.



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

Segundo o Termo de Verificação nº 03 (fls. 365/370) em que se assenta o auto de infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a contribuinte utilizara-se de prejuízos de empresa cindida e de empresa incorporada, em desacordo com o disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, através de procedimentos que demonstravam o propósito de burlar o referido dispositivo, tais como retificar as declarações de rendimentos em que essas empresas já haviam compensado integralmente a diferença do IPC/BTNF/90 com prejuízos de anos-calendários seguintes, antes de adquiridas pela autuada, para, restabelecendo a referida diferença, proporcionar à autuada transferir para o seu LALUR o valor correspondente à diferença entre esses índices. O procedimento infringiu as regras do Decreto nº 332, de 04/11/91 (que regulamentou a Lei nº 8.200, de 28/06/91, notadamente no que respeita ao disposto na letra "a" e "b" do artigo 33, do referido decreto. De acordo com o artigo 36, c/c os arts. 33 e 34, §§ 1º a 4º, todos do Decreto nº 332/91, os bens que fazem parte do saldo devedor da diferença IPC-90/BTNF deveriam estar no balanço da empresa cindida nos períodos de 1989 e/ou 1990. No entanto, a empresa cindida comprou o seu ativo um mês antes da cisão, que ocorreu em 31/07/95.

Semelhante proceder também ditou a transferência para a beneficiada da diferença IPC-90/BTNF, na incorporação da empresa F.L.S Administradora S/C Ltda., cuja denominação foi alterada para ORION STAR FARMA LTDA., mudando o seu objeto social de "exclusivamente prestadora de serviços" para "comércio e indústria". A empresa incorporada já havia aproveitado o saldo devedor da diferença IPC-90/BTNF, antes da incorporação, e, quando já extinta pela incorporação, a incorporadora (ASTA MÉDICA) apresentou declaração retificadora para reverter esse aproveitamento e possibilitar a transferência do saldo devedor correspondente à diferença IPC-90/BTNF para a autuada.

Sustenta o autuante que o saldo devedor em questão tem a mesma natureza de prejuízos fiscais, e, também, que a ASTA MÉDICA LTDA excluiu indevidamente, quando do ajuste do lucro líquido para apuração do lucro real, os seguintes valores oriundos de saldo devedor da diferença IPC-90/BTNF, da empresas



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

cindida e incorporada, o qual foi controlado no seu LALUR conjuntamente: ano-calendário de 1995, R\$ 10.829.588,97; ano-calendário de 1996, R\$ 15.675.155,23; ano-calendário de 1997, R\$ 7.046.440,10 e ano-calendário de 1998, R\$ 7.097.734,32.

A fiscalização glosou também os mesmos valores que foram indevidamente excluídos da base de cálculo da CSLL, em face do disposto no art. 41 do Decreto nº 332/91.

Em sua impugnação, a empresa alega nulidade do lançamento por alternatividade de fundamentos que se opõem, gerando confusão e prejudicando a defesa do contribuinte, pois ora o fundamento é de que o saldo devedor da diferença de correção monetária tem a natureza de prejuízos e, como tal, deve ser tratada e ora lhe dá o tratamento de saldo devedor que não pode ser aproveitado por não atender a dispositivos do mencionado decreto.

No mérito, contesta as afirmações do autuante, esclarecendo que a empresa cindida retificou a sua declaração de rendimentos do ano-calendário de 1992 porque o aproveitamento fora feito em desacordo com a Lei nº 8.200/91, e essa providência era necessária para evitar que viesse a ser autuada pela fiscalização. Do mesmo modo, a retificação que, como sucessora da Orion, promoveu, já que nessa qualidade, respondia pelo tributo pago a menor no ano de 1992, e tinha, portanto, legitimidade para isso. Sustenta a diferença da natureza jurídica do saldo devedor em questão com a dos prejuízos, asseverando que o primeiro é uma despesa que pode afetar o resultado de um exercício, enquanto o prejuízo é esse resultado. Contesta que os bens, na época da cisão ou incorporação, tenham de ser os mesmos existentes no balanço de 1989 ou 1990, e cita como exemplo a realização do lucro inflacionário diferido de períodos anteriores que é calculado sobre os bens do ativo existentes no ano da realização. Sustenta que a fiscalização ignorou inteiramente as retificações apresentadas que foram realizadas de acordo com a lei de regência, que não restringe a possibilidade de retificação à existência de erro de fato, mas a ocorrência de erro, que



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

tanto pode ser erro de fato como de direito. No caso ocorrera erro de direito, que deveria ser corrigido.

A empresa contesta, por fim, a glosa das reduções das exclusões dos valores referentes ao saldo devedor IPC-90/BTNF, afirmando que a exigência contraria o princípio da estrita legalidade, insculpido no art. 150, I, da Constituição Federal, e no art. 97, do CTN, conclusão constante de diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes, que cita.

Foi determinada a realização de diligência para a instrução do processo (fls. 567/569), cujos resultados figuram das fls. 582, e foram contestados pela defesa às fls. 588 e seguintes.

Com relação à glosa das gratificações, a empresa esclareceu que a autuação resultou do fato de nos anos anteriores ter oferecido os excessos à tributação e no ano-calendário de 1995 (fls. 420/424).

O erro, todavia, sustenta, estava justamente nos anos anteriores que foi corrigido no ano objeto da autuação, pois as gratificações eram de natureza habitual, e, assim, agregam-se ao salário, que é dedutível na apuração do lucro real. Citou jurisprudência administrativa nesse sentido (Acórdão nº 105-0.487) e entendimento do Superior do Trabalho de que a gratificação paga mais de uma vez é considerada salarial (Recurso Ordinário nº 391/93, j. 19/05/94, pelo TRT da 21ª Região).

Outrossim, juntou aos autos, fls. 489/591, a título de amostragem, cópia de folhas de salários referentes aos anos de 1994 e 1995 para demonstrar que as gratificações eram pagas de forma habitual. Justificou o fato de apresentar a prova por amostragem em razão do grande número de documentos que teriam de ser acostados aos autos, disponibilizando-os, contudo, para uma diligência que o fisco poderia realizar para conferir suas razões.



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

Insurgiu-se, outrossim, contra a exigência relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls.424/4427), asseverando que no artigo 41, o Decreto nº 332/91, ao restringir direitos, extravasou dos limites de regulamentação e contrariou o disposto no art. 99 do Código Tributário Nacional e o princípio da estrita legalidade insculpido no art. 150, I, da Constituição Federal, e previsto no art 97, do CTN. Citou e transcreveu ementas dos Acórdãos nº 101-95.572, 101-92.120, dentre outros que dão suporte às suas razões.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento, na mesma linha de que o saldo devedor de correção monetária tem a natureza de prejuízos e como tal deve ser tratado. Após historiar os fatos e dizer que o tratamento contábil e fiscal a ser dado aos casos sob exame é o mesmo, ou seja, o de incorporação, argumenta que a Lei nº 8.200/91, ao dispor sobre o saldo devedor da correção monetária decorrente da diferença IPC/BTNF, não trata, em nenhum dos seus artigos, dos casos em que houve incorporação, fusão ou cisão de empresas. O Decreto nº 332/91 é que trata da matéria em seus artigos 32 a 36.

Interpretando os artigos 36 c/c os arts. 33, 34 e seus §§ do referido decreto, conclui que o § 4º do citado artigo 34 cuida tão-somente da diferença de correção que deverá ser mantida na empresa cindida, e que esse saldo tem natureza credora. Não cuida de transferência de saldo devedor a ser transferido para a incorporadora. Neste caso, segundo o julgador, deve-se lançar mão da analogia, recorrendo ao tratamento dado pela lei aos casos da mesma natureza, para concluir que a diferença de correção IPC/BTNF, mesmo sendo considerada na apuração do lucro ou do prejuízo fiscal, em períodos posteriores, está, na realidade, relacionada ao período-base de 1990. Havendo saldo devedor, mesmo diferido por força de lei, este saldo faria parte, na sua essência, do prejuízo fiscal de 1990, atuando no sentido de aumentá-lo. Assim, o saldo devedor da diferença de correção de 1990 tem a mesma natureza de prejuízo fiscal, devendo ter o mesmo tratamento deste.



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

E para calçar o seu entendimento, diz que quando a Lei nº 8.682/93 dilatou o prazo para dedução do saldo devedor da correção monetária complementar a Administração Tributária estendeu esse prazo para a diferença de prejuízo fiscal (MAJUR/94, pág. 37), e igualmente mandou que a diferença da correção monetária IPC/BTNF, relativa aos prejuízos fiscais apurados até 31/12/89, de que trata o § 2º do art. 40 do Decreto nº 332/91, pertinente à parcela dedutível no ano-calendário de 1993 (art. 426, § 1º, do RIR/94), deverá ser informada na linha 31, do Anexo 2 do Formulário I, ou seja, que a diferença de prejuízo fiscal fosse inserida na mesma linha da exclusão do saldo devedor da correção complementar.

Nesta linha de argumentação, conclui o julgador que a contribuinte não está autorizada a suceder as empresas cindida e incorporada no direito à exclusão do saldo devedor controlado no LALUR, em face do disposto no artigo 509 do RIR/94, que proíbe a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, compensar prejuízos fiscais da sucedida.

O julgador manteve a glosa das gratificações porque a empresa não negou que tivesse excedido os limites legais, mas não comprovou que as gratificações foram somadas aos salários dos beneficiários, fazendo incidir sobre elas os tributos e encargos próprios dos salários, tais como Imposto de Renda na Fonte, FGTS, Férias, 13º salário, etc.

Não considerou os argumentos de defesa apresentados contra a glosa das exclusões da base de cálculo da CSLL porque não lhe cabe apreciar matéria de índole constitucional, cumprindo-lhe dar aplicação estrito às leis e atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal.

O comprovante da intimação da decisão de primeira instância foi extraviado, posto que enviada a intimação em 09/11/2001 (fls. 912), não retornou à repartição até 15/07/02, razão pela qual sugere-se que a contagem do prazo se faça



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

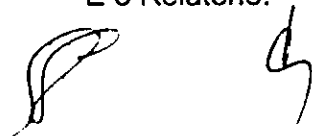
com base no art. 23, II, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97 (fls. 911).

O recurso da empresa teve seguimento, em face de arrolamento de bens por ela prestados.

Em seu recurso, a empresa, após analisar os argumentos da decisão recorrida, sustenta, em resumo, a inconsistência deles porque não existe lacuna no parágrafo 4º do artigo 34 do Decreto nº 332/91, que versa exatamente sobre a sucessão do saldo devedor IPC-90/BTNF, nas hipóteses de cisão parcial, já que dispõe expressamente que ocorra sua transferência para a incorporadora do acervo cindido, como demonstrado no tópico "A" do seu recurso. Mas, ainda que houvesse uma lacuna legal no caso em análise, o uso da analogia, em si, contraria o art. 108, § 1º do CTN, que veda expressamente a adoção de tal instituto para cobrar tributos, como mostrado no tópico "B" do seu recurso. Ainda que ultrapassados esses obstáculos, não há identidade de natureza jurídica do saldo devedor IPC-90/BTNF com prejuízos fiscais, para que se pudesse aplicar ao caso o disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Encerra, dizendo que no caso da incorporação da ORION, o § 1º do art. 34 do Decreto nº 332/91 dispõe que a incorporadora é sucessora de toda diferença de correção monetária complementar, não havendo lacuna legal que autorize o emprego da analogia. E também no caso da cisão parcial há norma dispondo sobre a sucessão parcial, como foi largamente demonstrado nos tópicos do seu recurso, não havendo na decisão de primeira instância fundamento que justifique a manutenção da correspondente exigência fiscal.

Por derradeiro, ataca a decisão de primeira instância, reforçando seus argumentos apresentados em primeira instância no sentido da ilegalidade do disposto no art. 41 do Decreto nº 332/91.

É o Relatório.



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator.

Realmente, a intimação no caso concreto deve ser considerada feita, nos termos do inciso II do § 2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ou seja, quinze dias após a data da expedição da intimação.

Como constou do relatório a expedição da intimação ocorreu em 09/11/2001 (fls. 912) e o recurso foi apresentado em 14/12/01, é manifesta a sua tempestividade.

O recurso, portanto, é tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Outrossim, não há nulidades a pronunciar.

Cumpre apenas consignar que se o auto de infração é nebuloso, impreciso, a consequência é a sua insubsistência, uma vez que o contribuinte em nenhum momento foi impedido de exercer o contraditório e a ampla defesa.

Passo ao exame do mérito na ordem de matérias seguida pelo julgador "a quo".

DO IMPOSTO DE RENDA:

1 – Glosa da exclusão do saldo devedor de correção monetária (Lei nº 8.200/91):


10

Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

A retificação das declarações de rendimentos da empresa cindida e da incorporada do ano-calendário de 1992 se impunha, uma vez que, em desacordo com a Lei nº 8.200/91, corrigiram suas demonstrações financeiras com base no IPC, vale dizer, apropriaram integralmente a diferença correspondente ao IPC/BTNF. Se as retificações não fossem promovidas, antes de qualquer fiscalização, as empresas estariam sujeitas a lançamento de ofício, respondendo a sucessora pelos tributos, devidamente corrigidos e com os juros de mora. Não era apenas um direito, mas um dever.

Desta forma, é irrelevante que a autuada tenha influenciado a cindida a promover a devida retificação, uma vez que, com essa providência, a cisão se faria pelos valores corretos, e livre de ação fiscal. E, tampouco, que a sucessora tenha feito a retificação na declaração da incorporada, pois tinha legítimo interesse nesse sentido, já que era responsável por sucessão nos tributos devidos.

Deste modo, não se pode censurar ou punir quem simplesmente cumpre a lei, ainda que tenha incorrido, nesse procedimento, em falhas de natureza formal que não contaminam a substância do procedimento, e que apenas justificariam a aplicação de multas.

Não acolho o entendimento de que o saldo devedor proveniente de diferença IPC/BTNF tenha a natureza de prejuízo fiscal, pois, como bem demonstrou a defesa, e o julgador não tentou sequer infirmar, o saldo devedor é uma despesa diferida, que se revestiu na forma de um crédito e que o Decreto nº 332/91 reconhece ser transferível para a sucessora. E, como despesa, ela pode influenciar o resultado, quando for apropriada. O prejuízo já é em si mesmo o resultado, que tanto pode ser superavitário, nulo ou deficitário. Seria o mesmo que comparar receita com prejuízo, uma vez que ela, como a despesa, participa da soma algébrica que apura o resultado.

A interpretação do disposto no § 4º do Decreto nº 332/91 de que esse dispositivo apenas previu a situação da pessoa cindida e que, por isso, haveria lacuna a

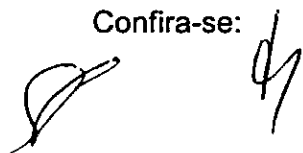
Processo nº : 13808.000658/99-72

Acórdão nº : 107-07.271

ser preenchida através da analogia, não pode prosperar por diversas razões. Primeira, porque, como se acaba de demonstrar despesa e prejuízos não têm a mesma natureza jurídica. Segundo, porque não é o decreto que cria direitos, mas o próprio Direito, onde o Executivo foi buscar razões para reconhecer que a incorporante ou a sucessora em parte cindida pode suceder no direito de utilizar o saldo devedor referente à diferença de correção monetária correspondente aos mencionados índices. Inspirou-se, como não podia deixar de ser, na sistemática legal que dispõe a respeito, pois, repita-se, decreto não cria direitos. O citado decreto dispôs-se a consolidar as normas legais que tratam da matéria. Evidentemente não se consegue prever todas as situações possíveis, daí, recorrer-se à analogia, quando a lei é lacunosa, para buscar-se em outra a lei que trata de matéria da mesma natureza, a solução para disciplinar a questão. Não é o caso. Se o decreto reconhece que a sucessora por cisão sucede no saldo devedor e, ao tratar da partilha dele, no mencionado § 4º, diz que a pessoa jurídica cindida manterá a parcela proporcional ao valor dos bens e direitos do ativo sujeito à correção monetária que nela permanecer, está intrinsecamente dizendo que a parcela restante se transfere à sucessora. Seria até redundante dizer a seguir, no mesmo ou outro parágrafo, que a diferença de saldo devedor se transfere à sucessora. A interpretação do julgador acerca do mencionado decreto, como se fosse lei dispondo sobre o direito substantivo, nega o próprio decreto que reconhece a sucessão no saldo devedor. É buscar uma antinomia no Direito. Seria reduzir a norma ao absurdo, e não se pode acolher interpretação que reduza a lei ou o Direito ao absurdo. O absurdo de, como um todo, reconhecer e num dispositivo negar reconhecimento.

Ademais, o emprego da analogia pela decisão recorrida enseja o aumento de tributo, o que é afastado pelo § 1º, do artigo 108, do Código Tributário Nacional que autoriza seu emprego, em caso de lacuna da lei; logo, ela não teria aplicação para afastar o direito à sucessão do saldo devedor que o decreto assegura à sucessora, porque aumentaria o imposto da empresa.

Confira-se:



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

"Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

I..... "omissis".....

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

O julgador também não infirmou o argumento de que os bens não são os existentes na data do balanço de 1990, mas os existentes na data da cisão, pois o mencionado § 4º não impõe essa limitação. Apenas restringe aos bens que nela permanecer. Não diz em proporção aos bens e direitos que geraram a correção e que permanecerem após a cisão. Adota a forma estabelecida no art. 3º da Lei nº 8.200/91 (abaixo reproduzido) que manda **computar na determinação do lucro real**, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor (inciso II). Dispositivo, aliás, que, em seu inciso I, manda **deduzir, na determinação do lucro real**, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de **saldo devedor**.

E, obviamente, sem perder de vista o art. 5º da mesma lei (Lei nº 8.200/91) que estabelece que o nela disposto se aplica à correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos societários.

O art. 36 do Decreto nº 332/91 dispõe que "Nas incorporações, fusões ou cisões efetuadas após a escrituração da correção monetária pelo IPC as transferências de valores para as sucessoras deverão ser efetuadas com observância do disposto no art. 33 e nos §§ 1º a 4º do art. 34".



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

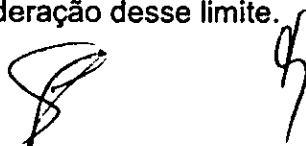
O § 1º do artigo 34 trata da diferença de correção, bem como do saldo final da conta especial de correção monetária que serão escriturados, nas pessoas jurídicas sucessoras, nos casos de incorporação, fusão ou cisão total, e o § 4º, do mesmo dispositivo, disciplina como se proceder no caso de cisão parcial, dispondo que a parcela do saldo da conta especial de correção monetária correspondente à pessoa jurídica cindida será proporcional ao valor dos bens e direitos do ativo sujeito à correção monetária que nela remanescer. O que implica em dizer que a diferença se transferirá para a sucessora.

A compreensão que os textos autorizam é a de que a diferença de correção se fará integralmente nos casos de sucessão por incorporação, fusão e cisão total, com o aproveitamento integral da diferença pela sucessora, nos dois primeiros casos (incorporação e fusão) e, proporcionalmente aos bens vertidos, às sucessoras dos bens da cindida.

Qualquer interpretação que procure inviabilizar a transferência da diferença de saldo credor encontrará o obstáculo no art. 36, que assegura a transferência, sobretudo com base na analogia a pretexto de pseudalacuna do citado § 4º, do Decreto nº 332/91, que, além de tudo que foi dito, reporta-se exclusivamente ao caso de cisão parcial, pois, na cisão total, toda a diferença do saldo de correção monetária seria transferida, enquanto na cisão parcial, somente parte será transferida, detendo-se o dispositivo em determinar qual a parcela que ficará na cindida, com a conseqüente transferência da outra parte.

2 – Glosa do excesso das gratificações:

A glosa das despesas com gratificações foi feita com fundamento em excesso do limite individual previsto no art. 280 do RIR/94, ocorrendo também casos de desconsideração desse limite.



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

A DRJ determinou a realização de diligência para apurar fatos ligados ao saldo devedor de correção monetária decorrente da diferença IPC/BTNF, deixando de conferir a prova e os esclarecimentos apresentados pelo contribuinte nesta matéria, confirmando-os ou infirmando-os. Limitou-se ela a dizer, como consignado no relatório, que a empresa não comprovara que as gratificações foram somadas aos salários dos beneficiários, fazendo incidir sobre elas os tributos e encargos próprios dos salários, tais como Imposto de Renda na Fonte, FGTS, Férias, 13º salário, etc.

Ora, a prova produzida, como amostragem, autoriza a convicção que as gratificações eram acrescidas aos salários e, em caso de dúvida quanto a ocorrência da infração, que nos termos do art. 112 do CTN beneficia o contribuinte, deveria aceitar a sugestão da impugnante de, em diligência, confirmar ou ilidir as suas alegações.

Se o contribuinte pagava com habitualidade as gratificações, elas realmente têm a natureza salarial e, deste modo, são dedutíveis, abstração feita de estarem sendo feitas ou não as deduções de impostos incidentes, ou pagas as contribuições devidas. Se as obrigações tributárias não estavam sendo cumpridas, caberia ao fisco cobrar aquelas sob sua administração. E não glosar as despesas.

DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL:

No que se refere à glosa da exclusão do saldo devedor de correção monetária da base de cálculo da Contribuição Social com fundamento no artigo 41 do citado decreto, a exigência formalizada no auto de infração fere dispositivo expresso da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que estabelece, em seu artigo 2º, que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda, com os ajustes por ela estabelecidos

Logo, se é o resultado do exercício, e ele é obtido pela soma algébrica de receitas, de um lado, e custos, despesas e encargos, de outro, e bem assim assente



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

a natureza jurídica de despesa do saldo devedor de correção monetária, não se justifica a exclusão do seu valor da base de cálculo da CSLL.

O artigo 41 do Decreto nº 332/91 conflita com o comando contido no inciso I do artigo 3º e 5º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, mandamento legal que dispôs-se a regulamentar, não podendo extravar os limites por ela estabelecidos.

O mencionado art. 3º é expresso em autorizar a dedução na apuração do lucro real da parcela de correção monetária do saldo devedor resultante da diferença IPC/BTNF, e o artigo 5º, do mesmo mandamento legal, completa o juízo, demonstrando de que forma isso deve ser feito.

Dizem os artigos 3º e 5º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991, "in verbis":

"Art. 3º - A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - poderá ser **deduzida, na determinação do lucro real**, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor; (nova redação dada pelo Art. 11, da Lei nº 8.682, de 14.07.1993 (D.O.U.: 15.07.1993)

II - será **computada na determinação do lucro real**, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.

....."
omissis".....

Art. 5º - O disposto nesta Lei aplica-se à correção monetária das demonstrações financeiras, para efeitos societários."

Ora, se assim é, aplica-se para efeito da determinação do lucro líquido do exercício.



Processo nº : 13808.000658/99-72
Acórdão nº : 107-07.271

O artigo 5º, § 2º, da Lei nº 7.777/89 e o § 2º do artigo 1º da Lei nº 7.799/89 asseguravam o emprego do índice do IPC na correção monetária das demonstrações financeiras do ano-base de 1990, que influenciava o lucro líquido do período, e conseqüentemente a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A Lei nº 8.200/91 reconheceu essa realidade, apenas diferindo a dedução do saldo devedor da correção monetária especial proveniente da diferença entre o IPC/BTNF. Não teria, portanto, sentido que a referida lei discriminasse o tratamento em relação à CSLL, cuja base de cálculo, como a do imposto de renda, parte do lucro líquido. Interpretação oposta fere o princípio da lei que era o de reconhecer a prevalência do IPC e diferir os efeitos da correção monetária. Daí, comungo do entendimento de que, realmente, o Decreto nº 332/91, em seu artigo 41, extrapolou os limites da regulamentação, estabelecendo restrição que a lei não quis fazer.

Esse tem sido o entendimento do Conselho de Contribuintes sobre a exigência assim formulada, e também da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, expressa no julgamento do RD 108-125.010, através do Ac. CSRF/01-04.538, que tem a seguinte ementa:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DIFERENÇA IPC/BTNF
A norma regulamentar do art. 41 do Decreto 332/91 prevendo que o resultado da correção monetária IPC/BTNF não influirá na base de cálculo da contribuição social é incompatível com o diploma legal do qual a mesma emerge (Lei 8.200/91, art. 3º, I)."

Assim, nesta ordem de juízos, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2003.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

