



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 25 de março de 1987

ACORDÃO N° 105-2.210

Recurso n° 90.923 - IRPJ - EX. DE 1981

Recorrente LABORTERÁPICA BRISTOL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA.

Recorrido DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO (SP)

CORREÇÃO MONETÁRIA - Lucros e reservas apurados em balanço intermediário - "Ocorrendo a correção monetária de lucros apurados no curso do exercício social, a parcela de correção monetária correspondente a esses lucros, mesmo que tenham sido incorporados ao capital no próprio exercício de apuração, deverá ser adicionada ao lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real." (Instrução Normativa SRF n° 71/78, item 11.2)

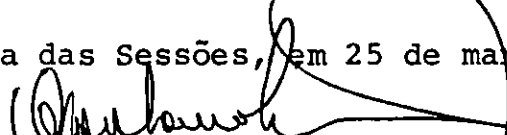
LUCRO LÍQUIDO - Compensações - Prejuízo da incorporada - Não se admite a compensação, pela incorporadora, de prejuízos apurados pela incorporada em períodos-base anteriores à incorporação se, no período-base desta, não tiver a segunda apurado lucro em montante igual ou superior ao do valor a compensar.

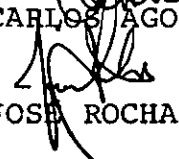
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LABORTERÁPICA BRISTOL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA.,

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marinho Mendes Domenici (Relator), Luiz Alberto Cava Maceira e Aquiles Rodrigues de Oliveira que votaram por dar provimento parcial, para excluir da tributação a parcela de Cr\$ 47.204.529 (padrão monetário da época). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Rocha.

v.v.

Sala das Sessões, em 25 de março de 1987


CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO - PRESIDENTE


JOSE ROCHA

-- REDATOR-DESIGNA
DO

VISTO EM
SESSÃO DE:


LAURO DOEHLER

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

26 MAR 1987

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Digésio Gurgel Fernandes e Hugo Teixeira do Nascimento. Ausente o Conselheiro Denisar Silva de Medeiros.





SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 13811/000.990/85-55

RECURSO Nº: 90.923

ACÓRDÃO Nº: 105-2.210

RECORRENTE LABORTERÁPICA BRISTOL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA.

R E L A T Ó R I O

LABORTERÁPICA BRISTOL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA., sucessora de Laborterápica Bristol S.A. Indústria Química e Farmacêutica, jurisdicionada da D.R.F. em São Paulo (SP), cidade onde mantém sua sede, inconformada com a decisão singular que negou provimento à sua impugnação interposta contra a ação fiscal traz - na forma prescrita no artigo 33, do Decreto 70.235/72 - recurso voluntário endereçado a este Tribunal Administrativo, objetivando a reforma do decisório recorrido.

A ação fiscal referente ao período-base de 01.02.79 a 25.12.80, exercício de 1981, apurou o valor tributável de Cz\$ 82.817,99 (adicional Dec. Lei 1704/79).

O Auto de Infração assim consigna, "verbis":

"Exercício financeiro de 1981 - Base: 1-2-79 a 25-12-80

I) Glosa de valor levado a débito de despesas operacionais, a título de correção monetária de balanço, respeitante às contas "Lucros Acumulados" e "Reserva de lucros" (Reserva Legal), conforme detalhado no TERMO DE VERIFICAÇÃO lavrado em 05-junho-1985.

Valor tributável: - IRPJ - sobre \$ 47.204.529

II) Glosa de valor deduzido do lucro real neste exercício financeiro, a título de prejuízo real apu-

rado em 31.1.80 pela empresa incorporada Quimasa - Química Industrial de Santo Amaro Ltda., conforme detalhado no TERMO DE VERIFICAÇÃO datado de 12-junho-1985.

Valor tributável:- IRPJ - sobre \$ 35.613.466

III) - Total do valor tributável (I + II) igual a
\$ 82.817.995

Os Termos de Verificação citados passam a fazer parte integrante deste auto de infração, como se nele tivessem sido transcritos.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 347 e §§ 1º e 2º; 382 e §§ 1º e 2º e 384; 387, inc. I; 704 e §§ 1º e 4º, todos do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/80, aprovado pelo Dec. nº 85450, de 4/12/80 e alterações posteriores; e Instruções Normativas - SRF nºs 71, de 1978, e 007/81; e Pareceres Normativos CST-SRF nºs 95, de 1978, 10, de 1981 e 12, de 1982."

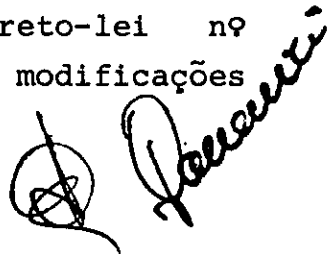
Aos 28 de junho de 1985 a recorrente é cientificada dos termos do Auto de Infração constante de fls. 55 e, aos 24 de julho daquele ano, protocoliza sua impugnação na qual procura demonstrar o descabimento da pretensão fiscal.

Após elencar os motivos ensajadores da autuação, os quais já consignei neste relatório, a recorrente ainda salientava:

1 - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DA INCORPORADA PELA INCORPORADORA:

la - a compensação de prejuízos praticada pela recorrente é correto e encontra respaldo legal, segundo preceitua o artigo 64, § 5º, do Decreto-lei 1598/77, que autoriza este procedimento;

lb - invocar a ofensa ao artigo 384 do RIR/80 carece de fundamento legal, vez que o Decreto-lei nº 1598/77, em seu artigo 64, § 5º, e modificações



Acórdão nº 105-2.210

que lhe introduziu o artigo 1º, IX, do Decreto-lei nº 1730/79, não falam em prazo para a incorporadora compensar os prejuízos apurados pela incorporada, mas somente autorizam a compensação;

lc - desta forma, não se revogou o instituto, como pretende a fiscalização, o qual antecede ao Decreto-lei 1598/77, ou seja, já era previsto no artigo 227, da Lei 6.404, de 1976;

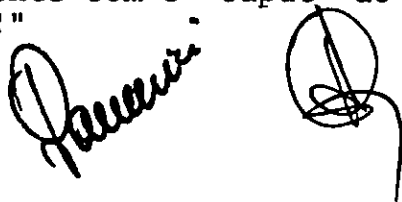
ld - se no exercício financeiro de 1981 o lucro apurado pela incorporada é integralmente absorvido pela incorporadora, nada mais correto que esta compense os prejuízos apurados por aquela, se ao invés de lucros apurou prejuízos;

le - onde a lei não distingue, não cabe a ninguém fazer distinção, daí porque não pode a administração tributária impedir ou inquinar de ilegal a compensação realizada, porquanto efetuada de conformidade com a legislação de regência.

E acentua "verbis":

"Segue-se, ademais, a inarredável conclusão de que o § 5º do artigo 64 do DL nº 1598 era absolutamente redudante, pois a possibilidade de seceder o direito de compensar o prejuízo da incorporada encontra supedâneo legal no "caput" do artigo 227 da Lei nº 6404, de 1976.

Daí porque a alteração introduzida pelo Decreto-lei nº 1730 ao dispositivo do DL nº 1598 não teve o condão, como pretende a fiscalização, de revogar o mencionado direito da incorporadora, enquanto estiver em vigor o "caput" do art. 227 da Lei 6404, combinadamente com o "caput" do art. 64 do referido DL nº 1598!"



Acórdão nº 105-2.210

A recorrente transcreve os ensinamentos do renomado Tributarista pátrio, Herry Tilbery sobre a matéria, os quais foram transcritos da obra "INOVAÇÕES NO IMPOSTO DE RENDA, comentários", Editora Resenha Tributária, abril de 1980, pgs. 75/77, que comentou o DL 1730/79, e são lidos em plenário.

Acresce sobrepor, prossegue a recorrente que o Primeiro Conselho de Contribuintes também vem tendo este atendimento, a teor do Acórdão 105-0.392, prolatado por esta Câmara em sessão de 14.09.83.

Desta forma deve ser considerada ilegal a IN - SRF 007 de 27.01.1981 pois contraria a legislação vigente, além de não ter o condão de ser impositiva para os contribuintes diante de sua manifesta ilegalidade. Mesmo que seja aceita, ainda assim, não poderia causar reflexos em situações já consolidadas e anteriores à sua edição, pena de contrariar o disposto no artigo 104 do C.T.N.

Assim sendo, se a IN SRF 007/81 entrou em vigor somente a partir de 1º de janeiro de 1982, como pode a fiscalização considerá-la infracionária, se os fatos em análise se deram no período-base de 01.02.79 a 25.12.80? É curial a inadequação da matéria fática ao texto apontado como supostamente infringido.

Ademais, a IN SRF 7/81, deixa claro que vedou apenas a compensação de prejuízos da incorporada quando se tratar de prejuízos acumulados e não de prejuízo apurado em balanço encerrado no próprio exercício, como ocorre na hipótese presente.

E prossegue, "verbis":

"Tanto é isto verdade que o item 2 da mencionada Instrução Normativa manda incluir o resultado da incorporada, relativo a balanço encerrado antes da data da assembléia de aprovação da incorporação, na primeira declaração de rendimentos da sucessora, no exercício subsequente ao ano em que ocorreu a incorporação. Para tanto, a incorporadora preencherá sua



Acórdão nº 105-2.210

própria declaração, consolidando na página de rosto os dados relativos ao IR devido, deduções, isenções, reduções, compensações, etc:

"2. - O resultado das sociedades incorporadas ou fusionadas, referente ao período-base encerrado anteriormente à data da assembléia que aprovar a incorporação ou fusão, se for sociedade por ações, ou à data da formalização dos atos respectivos nos demais casos, será incluído na primeira declaração de rendimentos da sucessora, no exercício subsequente ao ano em que ocorreu a incorporação ou fusão.

2.1. - A sucessora preencherá sua própria declaração, consolidando na página de rosto os dados numéricos relativos ao imposto devido, deduções, isenções, reduções, compensações, aplicações em incentivos fiscais e demonstrativo das quotas do imposto líquido a pagar".

Bem se apercebe que este é exatamente o caso da presente impugnação.

A autuada encerrou seu balanço em data de 25.12.1980, enquanto que a incorporada Quimasa Química Industrial de Santo Amaro levantou seu balanço em 31.01.1980, apurando em seu "LALUR", relativamente a tal balanço, o prejuízo fiscal (isto é, o resultado a que alude a IN SRF nº 07/81) de Cr\$ 35.613.466, objeto da legítima compensação por parte da Autuada.

Verifica-se, portanto, que a IN em questão veda mesmo a compensação de prejuízos acumulados, mas não do prejuízo da incorporada decorrente de balanço encerrado antes da incorporação e que deva ser objeto de consolidação na primeira declaração de rendimentos da pessoa jurídica sucessora (incorporadora), no exercício subsequente ao ano em que se realizou a referida operação societária.

13 - Em resumo:

- a) o DL nº 1730/79 não vedou expressamente a compensação do prejuízo verificado na sociedade incorporada;
- b) também não vedou implicitamente tal compensação, antes, silenciou a seu respeito;
- c) tal silêncio sobre a compensação do prejuízo da incorporada não implica sua vedação, eis que tal direito sempre decorreu do "caput" do artigo 227



Acórdão nº 105-2.210

da Lei das S/A combinado com o "caput" do art. 64 do DL nº 1598, plenamente vigentes, ainda hoje, como também à época da ocorrência dos fatos objeto da fiscalização;

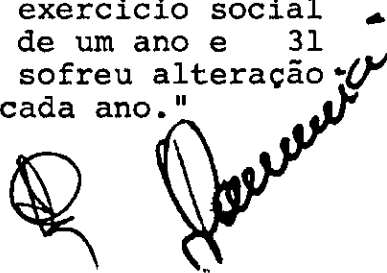
- d) falece legitimidade e legalidade à IN SRF nº 07/81 para, sem a indispensável base legal, decretar o fim do direito da incorporadora de compensar o prejuízo da incorporada;
- e) ademais, a IN SRF nº 07/81, ainda que legitimamente pudesse fazê-lo, não poderia jamais ser aplicada aos fatos fiscalizados, porque, nos termos do art. 104 do CTN, entrou em vigor, ou melhor, somente veio a ter aplicabilidade no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação, isto é, somente passou a disciplinar fatos ocorridos a partir daí, sem nenhuma possibilidade de retroagir; e
- f) por fim, ainda que se a considere válida, legítima e aplicável, o fato é que tal IN veda somente a compensação de prejuízos acumulados, mas não a compensação do prejuízo da incorporada, objeto de consolidação na Declaração de Rendimentos da incorporadora relativa ao exercício subsequente ao ano de ocorrência da incorporação."

2 - DOIS EXERCÍCIOS SOCIAIS CONTIDOS DENTRO DO MESMO PERÍODO BASE:

2a - no tocante a este outro tópico da autuação a ação fiscal também não merece prosperar;

2b - "Assim é que o Termo de Verificação, a despeito das alongadas considerações e cálculos nele insertos, prende-se a um único e simples fato: a existência de dois balanços encerrados dentro do mesmo período-base, sendo que o lucro apurado no primeiro deles (aquele que foi encerrado em 31.01.1980), inclusive a parcela destinada à "reserva legal", não poderia ter sido monetariamente corrigido por ocasião do segundo (encerrado em 25.12.1980), por ser oriundo de "mero balanço intermediário".

A qualificação de "mero balanço intermediário" resulta, segundo o Termo de Verificação, do fato de ter a Autuada, primitivamente, seu exercício social compreendido entre 01 de fevereiro de um ano e 31 de janeiro do ano seguinte, o qual sofreu alteração para término em 25 de dezembro de cada ano."



Acórdão nº 105-2.210

Aduz ainda a recorrente, "verbis":

"17 - Fixe-se, de início, que os Srs. Agentes Autuantes deliberadamente omitiram o fato de mencio nada alteração do exercício social ter sido decreta da após o encerramento do balanço de 31.01.80 (cfr. doc. nº 2, cláusula 9ª do contrato social - cfr. doc. nº 3, cláusula 9ª - e, doc. nº 4, datado de 19.12.80, mediante o qual a Autuada alterou a data de encerramento do exercício social, de 31 de janei ro para 25 de dezembro de cada ano).

Em outras palavrar: a Autuada alterou a data de encerramento de seu exercício social, depois de encerrado o balanço de 31.01.80, o qual, exatamente por já ter sido encerrado, produziu todas as suas consequências jurídicas, legais e estatutárias.

18 - Dispõe o artigo 175 da Lei das S/A:

"O exercício social terá duração de um ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo Único - na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa".

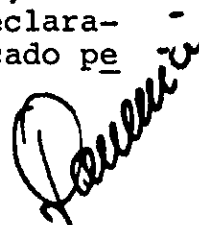
Segue-se do transcrito dispositivo legal que o exercício social da empresa deve ter a duração de um ano, com data certa para seu término. Excepcional mente, na sua constituição e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter uma duração diversa.

Portanto, do ponto de vista societário a alteração procedida no exercício social da Autuada foi plenamente legal e irrepreensível.

19 - Ainda do ponto de vista societário, o balanço encerrado antes da alteração do exercício social da empresa foi definitivo e já não comportava modificação, nem abandono, posto que produziu seus jurídicos e legais efeitos.

Destarte, no caso concreto da Autuada, em 1980 houve dois balanços inteiramente regulares e juridicamente inatacáveis: um encerrado em 31.01.80 e outro no dia 25.12.80.

20 - Do ponto de vista fiscal e tributário, em face da obrigação legal de apresentação anual, em cada exercício financeiro da União, de uma Declaração de Rendimento, consoante muito bem explicado pe



Acórdão nº 105-2.210

lo Parecer Normativo CST nº 137/73, segue-se cristalinamente que a Autuada, no exercício financeiro de 1981, teve de apresentar sua Declaração de Rendimentos, a qual reuniu os resultados apurados em ambos os exercícios sociais encerrados durante o ano calendário de 1980: balanço relativo a um exercício social de 12 meses iniciado em 01.02.79 e encerrado em 31.01.80, e balanço relativo ao período imediatamente seguinte até 25.12.80.

Pois bem.

Foi exatamente o que se fez. O primeiro dos balanços, regular e definitivamente encerrado antes da alteração do exercício social, não pode, a toda evidência, ser tido ou equiparado a um balanço intermediário.

O balanço levantado em 31.01.80, do ponto de vista societário e fiscal, gerou todas as consequências previstas nas respectivas legislações, não podendo, por exemplo, ser encerrado sem que a empresa corrija monetariamente o ativo permanente e o patrimônio líquido, já que os lucros ali apurados se integram definitivamente ao patrimônio líquido da empresa.

Diante disso, é simplesmente inconcebível considerá-lo "mero balanço intermediário", pena de completa subversão de toda a ordem legal de cunho tributário e comercial, ainda que o Auto de Infração, para isto, tenha se arrimado no Parecer Normativo CST nº 12/82."

A recorrente enfatiza, também, que faltam, ao balanço, as características legais de balanço intermediário porque não foi levantado no curso de nenhum exercício social, mas sim aos 31/01/80, ao término do exercício social.

Além disto, o exercício social foi alterado após levantado e encerrado o balanço de 31/01/80 e só o exercício social seguinte, encerrado em 25/12/80, é que teve duração menor, o que está autorizado pelo § 1º, do artigo 175, da Lei das S/A. Daí porque o balanço encerrado aos 31/01/80 não pode ser entendido como balanço "intermediário", como definido no § 1º, do artigo 347, do RIR/80.



Acórdão nº 105-2.210

Após transcrever os artigos 175 da Lei 6.404 e 145 e 146 do RIR/80, que tratam da matéria, salienta, "verbis":

"Pois bem.

Dos transcritos dispositivos legais se colhe o seguinte:

- a) o exercício social é o período de 1 ano, fixado nos atos constitutivos da pessoa jurídica. Mais. Quando houver alteração do exercício social, este terá duração inferior ou superior a doze meses, conforme o caso. No presente caso desta autuação, um exercício social de 1 ano já se completara em 31.01.80, e o outro teve duração inferior a 1 ano, por ter ocorrido sua alteração após o encerramento do primeiro, mas dentro do mesmo ano calendário de 1980 e antes da nova data de encerramento (25.12.80). O Parágrafo Único do artigo 175 da Lei das S/A, acima transcrito, em nenhum momento diz que o exercício social anterior (encerrado em 31.01.80, no caso da autuada) não seja exercício social. Nem tampouco diz que, em caso de alteração, o exercício social será necessária e infalivelmente superior a 12 meses. Ao contrário, diz que poderá ser superior ou inferior a doze meses. Evidentemente, o maior ou menor exercício social dependerá de cada hipótese concreta. E na precisa hipótese da Autuada, o segundo exercício social foi inferior a 12 meses porque a alteração se deu após o encerramento do balanço de 31.01.80, sendo fixada nova data de encerramento dentro daquele mesmo ano civil ou ano-calendário, de tal sorte que, nesta nova data (25 de dezembro) do ano de 1980, teve a autuada de levantar balanço pois a tanto estava obrigada!
- b) por seu turno, os arts. 145 e 146 prescrevem que, em havendo alteração do exercício social, a imposição tributária do IR recairá sobre os resultados compreendidos entre a data do balanço que instruiu a declaração de rendimentos anterior (balanço de 31.01.79, no caso da Autuada) e a do último balanço realizado (25.12.80). Também em nenhum momento os dispositivos do RIR disseram que todo este período, denominado de período-base de incidência, seja um só exercício social!

Tem-se que concluir, portanto, que o período-base da Autuada (de 01.02.79 a 25.12.80), objeto da

Acórdão nº 105-2.210

Declaração de Rendimentos do exercício financeiro da União de 1981, abarcou dois exercícios sociais, perfeitamente distintos e inconfundíveis: um, de 12 meses, encerrado pelo balanço levantado em 31.01.80, e outro, inferior a 12 meses, abrangendo o período imediatamente seguinte, encerrado pelo balanço levantado em 25.12.80.

Aliás, o artigo 605 do RIR/80 reconhece que possam ocorrer dentro de um período-base dois exercícios sociais distintos, tanto que manda instruir a Declaração de Rendimentos respectiva com os documentos relativos aos dois exercícios sociais abrangidos. Confira-se:

"Art. 605 - Nos casos de mudança de data do encerramento de balanços e alterações do período do exercício social, as pessoas jurídicas instruirão suas declarações com os documentos enumerados no artigo 599, referentes aos balanços encerrados nos dois últimos exercícios sociais (Lei nº 2.354/54, art. 18)"

- grifamos -

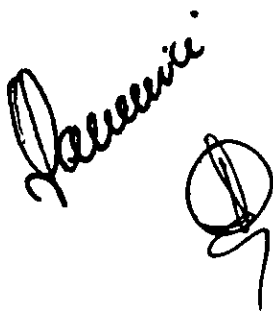
Segue-se, destarte, que se de ordinário o período-base de incidência do IR abrange apenas um exercício social, isto não significa, porém, que exercício social seja o mesmo que período-base para fins de IR, nem que ambos os conceitos sejam coincidentes.

São realidades fenomênicas absolutamente distintas e inconfundíveis."

Desta forma está caracterizado o equívoco em que laborou a fiscalização ao confundir exercício social com período-base.

Assim sendo e por não se tratar de balanço intermediário aquele encerrado aos 31.01.80, não há como recusar-se a correção monetária, feita por ocasião do balanço de 25.12.80, do lucro apurado no de 31.01.80

E conclui, "verbis":

A handwritten signature in dark ink, appearing to read 'Racine', is written over a circular stamp. The stamp contains some illegible text and a central emblem. Below the signature, there is a small, stylized mark that looks like a '9' or a checkmark.

Acórdão nº 105-2.210

"25 - Todavia, ainda que o balanço levantado pela autuada em 31.01.80 fosse "intermediário" (hipótese aqui admitida "ad argumentandum tantum"), ainda assim seria irrecusável a contrapartida da correção monetária do lucro nele gerado.

É que, neste particular, a Instrução Normativa SRF nº 71/78 e o Parecer Normativo CST nº 95/78 desbordaram da legislação de regência.

Primeiramente, porque não há texto de lei ou de norma de mesma hierarquia que tenha proibido a correção monetária, por ocasião do balanço final do exercício, dos resultados apurados em balanço intermediário, ou vedado a dedutibilidade da contrapartida deste ajuste.

Muito pelo contrário, o art. 347, § 1º, do RIR/80, fundado no DL nº 1598, art. 39, § 1º, permite a correção monetária do balanço intermediário, à opção do contribuinte. Nenhuma palavra diz acerca da obrigatoriedade de se adicionar ao lucro líquido, na determinação do lucro real, a parcela de correção monetária correspondente ao lucro apurado em balanço intermediário.

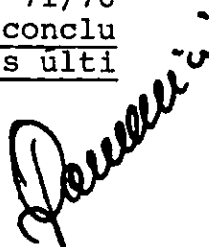
Até porque seria incompreensível que a lei fiscal, depois de permitir a correção opcional desse lucro, mandasse, em outro dispositivo, adicioná-la ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real.

Segue-se, portanto, que a IN SRF nº 71/78 bem como o PN CST nº 95/78 neste aspecto, impuseram um ajuste sem a mínima base legal, passando-se ao largo da própria lei que permite a correção monetária do balanço intermediário.

Em segundo lugar, não poderia nem a IN SRF nº 71/78 nem o PN CST nº 95/78 impor qualquer ajuste pertinente à correção monetária, porque, nas palavras do artigo 154 do RIR/80, corretamente embasado no art. 6º do DL nº 1598/77,

"lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento".

Ora, se em nenhum dispositivo da lei tributária ou do Regulamento do IR há determinação para o ajuste de que tratam a Instrução Normativa SRF nº 71/78 e o Parecer Normativo CST nº 95/78, impõe-se concluir que tal ajuste é uma espúria criação destes últi



mos atos da Administração.

Tal parênteses visa apenas a demonstrar que, se fosse o caso de um real balanço intermediário, nem assim poderia ser recusada a correção monetária do lucro apurado no balanço levantado em 31.01.80 pela Autuada!

Mas, já se demonstrou, suficientemente, que o inquinado balanço de 31.01.80 não é nem pode ser considerado intermediário, razão por que a correção monetária do lucro ali apurado não pode ser glosada, como o fizeram os autores do contestado Auto de Infração.

26 - Finalmente, é preciso ressaltar a flagrante incongruência da lavratura ora impugnada.

Mencionada peça fiscal aponta duas supostas infrações no exercício financeiro de 1981, período-base de 01.02.79 a 25.12.80: a correção monetária dos lucros apurados no balanço do primeiro exercício social contido dentro do período-base, e a compensação do prejuízo da incorporada com os lucros da Autuada-incorporadora.

Pois bem.

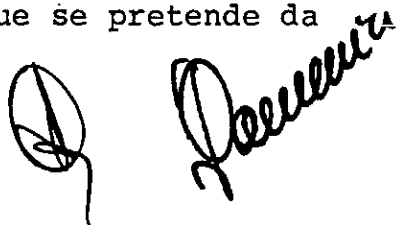
A prevalecer a glosa relativa à correção monetária dos lucros apurados no balanço do primeiro exercício social, terá triunfado a tese fiscal de que este primeiro balanço seria "um mero balanço intermediário", como querem ilegalmente o PN CST nº 12/82 e o presente Auto de Infração, nele calcado.

Então, se o balanço definitivo do período-base fiscalizado for apenas aquele levantado em 25.12.80, tem-se que concluir necessariamente que os balanços das incorporadas, inclusive aquele com prejuízo, não passam também de "meros balanços intermediários".

Logo, seria insustentável a glosa relativa à compensação do prejuízo da incorporada, porque a referida compensação poderia ser feita normalmente com base na própria Instrução Normativa SRF 07/81 (subtens 2.3 e 3.2).

27 - Em suma. É totalmente errônea, ilegal e injurídica a equiparação do balanço definitivo levantado pela Autuada em 31.01.1980 a um "mero balanço intermediário".

Destarte, incabível a glosa que se pretende da



Acórdão nº 105-2.210

parcela de correção monetária correspondente ao lucro apurado no referido balanço de 31.01.80.

C O N C L U S Ã O

28 - Ante todo o exposto, uma vez provada a total insustentabilidade do Auto de Infração aqui impugnado, pela inexistência de qualquer infração à legislação tributária de regência pela Autada, é a presente para requerer digne-se este D. Julgador acolher as presentes razões e argumentações, declarando insubsistente a peça fiscal hostilizada, e arquivando-se, em seguida, o processo."

A informação fiscal lida em plenário, constante de fls. 106/107, opina pelo prosseguimento da ação fiscal.

A decisão monocrática foi assim ementada, "verbis":

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
AUTO DE INFRAÇÃO - EXERCÍCIO DE 1981

A correção monetária dos lucros apurados em Balanço, considerado intermediário por alteração estatutária de sua data base, levada a débito das contas de resultado, deverá por ocasião do Balanço do exercício social, ser adicionada ao lucro líquido do exercício para efeito de determinação do lucro real.

Incabível a compensação de prejuízos fiscais da sucedida com os lucros da sucessora, exceto quanto aos exercícios de 1978 a 1980."

Após estoriar os fatos já consignados neste relatório a autoridade "a quo" assim lastreia sua decisão, "verbis":

"Considerando preliminarmente que a impugnante ao invocar a decisão da 5a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (fls. 96/105) equivocou-se totalmente, vez que a decisão lhe é contrária, como se observa pela própria ementa transcrita pela impugnante, às fls. 71, mais o item de fls. 100; "Acolhe as razões da impugnante ao entender que" não se trata de compensação de prejuízos entre incorporada e incorporadora, vedada pelo item 5 da citada IN-SRF e sim de prejuízos com lucros da própria incorporada" e, finalmente, às fls. 102, que "no caso presente, a hipótese é outra: os resultados da in-

Acórdão nº 105-2.210

corporadora não sofreram qualquer redução por força da incorporação realizada pelo contrário, para fins de tributação, a eles foram acrescidos os resultados positivos apurados pela incorporada, após a compensação de seus próprios prejuízos, pois os lucros da incorporada, no período (janeiro a 30 de novembro de 1980) cobriram com sobras todo o saldo dos prejuízos anteriores";

Considerando que a compensação, por empresa sucessora, de prejuízos fiscais de sociedade incorporada vigeu apenas para os exercícios de 1978 a 1980, nos termos do Decreto - Lei nº 1730/79;

Considerando que a vedação contida no item 5 da IN SRF nº 07/81, "não serão compensáveis, a qualquer tempo, o prejuízo e o lucro real das sucessoras e das sucedidas, reciprocamente", normatizou o D.L. acima referido uma vez que tal Decreto já havia determinado que somente até o exercício de 1980, a compensação de prejuízos fiscais aqui discutidos, seriam permitidos;

Considerando que "o exercício social terá duração de 1 (um) ano e da data do término será fixada no estatuto" (artigo 175 da Lei 6404/76);

Considerando que o exercício social poderá ter duração diversas nos casos de constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária. (§ Único do art. 175 da Lei 6404/76);

Considerando que o exercício social da impugnante findava em 31 de janeiro de cada ano e, por alteração do contrato social (fls. 2/3) mudou a data do encerramento do exercício social para 25 de dezembro de cada ano;

Considerando que por esta alteração contratual o exercício da impugnante passou a ter 23 meses neste exercício como lhe faculta o § único do artigo 175 da Lei 6404/76;

Considerando que o período-base de incidência do imposto devido em cada exercício financeiro é o EXERCÍCIO SOCIAL, ou de apuração anual de resultados da pessoa jurídica, terminado em qualquer dia do ano calendário anterior ao exercício financeiro (art. 145 do RIR/80; DL nº 5844/43, art.43);

Considerando que o resultado de cada exercício social somente será corrigido a partir do exercício social seguinte, após sua transferência para as con



tas de reservas ou lucros acumulados. (IN-SRF nº 71/78; PN-CST nº 95/78);

Considerando que a impugnante corrigiu monetariamente os lucros transferidos para as contas de lucros acumulados e reserva de lucros, apurados em Balanço levantado em 31.01.80, dentro do próprio exercício social findo em 25.12.80, portanto em desacordo com o acima exposto, reduzindo o lucro líquido do exercício, a partir do qual é determinado o lucro real, base de cálculo do imposto de renda;

Considerando que, contrariamente ao que alega o defensor da impugnante, os textos de leis e as normas da mesma hierarquia não comportam todas as hipóteses de incidência do imposto sobre a renda; delegam, isto sim, poderes aos Ministros, estes e seus Secretários e assim por diante que, regulamentando, disciplinam e resguardam os interesses da União. Isto posto, não procede as alegações contidas em sua impugnação, às fls. 85 e seguintes;

Considerando tudo o mais que do processo consta, conheço da impugnação apresentada para julgar procedente a ação fiscal, determinando a manutenção do lançamento impugnado."

Em 01 de outubro do ano pretérito a recorrente é cientificada da decisão que lhe desfavorece e, aos 29 dias do mesmo mês e ano protocoliza suas razões recursais, ocasião em que ratifica os termos da impugnação para, ao final acrescentar, "verbis".

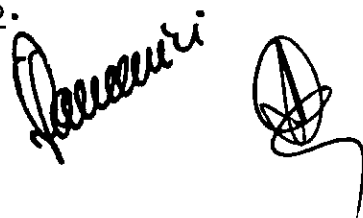
"D - DA CONTRADIÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO

XXVIII - Como foi exaustivamente demonstrado acima, nenhuma das infrações apontadas tem qualquer base legal.

PORÉM SE QUALQUER DELAS FOSSE JURIDICAMENTE VÁLIDA ANULARIA AUTOMATICAMENTE A SEGUNDA

Assim é porque a fiscalização utilizou para cada uma das infrações critérios diversos.

Se os balanços encerrados em 31/01/1980, pela incorporadora e pelas incorporadas, são Balanços Intermediários, por força da alteração do exercício social da Recorrente, segue-se que, a vingar o raciocínio fiscal, serão eles Balanços Intermediários para todos os efeitos de direito.



Acórdão nº 105-2.210

Assim, se forem Balanços Intermediários para efeitos de não ser admitida a correção monetária dos lucros neles apurados, serão também Balanços Intermediários para efeito de serem considerados os prejuízos apurados pela incorporada como prejuízos do exercício corrente, cuja compensação é expressamente admitida pelo item 5.4, do Parecer Normativo CST 10/81.

Obviamente, se os Balanços levantados em 31 de janeiro de 1980 passaram a ser Intermediários, segundo o raciocínio fiscal, segue-se que os valores neles apurados passaram a figurar "englobadamente na apuração do resultado do primeiro período base da sucessora", sendo, portanto, admitida pacificamente pela própria administração a compensação dos resultados negativos ali apurados.

Destarte, na hipótese de qualquer das infrações ser considerada subsistente, automaticamente anulará a outra, uma vez que se compensação dos prejuízos não for admitida, caso se conclua pelo caráter definitivo dos Balanços de 31/01/1981, segue-se que admitida deve ser a correção monetária dos lucros neles apurados.

XXIX - Isto posto, pelas razões acima expostas, conclui-se que o presente recurso deve ser conhecido e provido para efeitos de ser a decisão recorrida reformada integralmente, considerando insubsistente o auto de infração e determinando-se o arquivamento do feito."

É o relatório.



Acórdão nº 105-2.210

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro JOSÉ ROCHA, redator-designado

Data vênia, não acompanho o voto do ilustre relator Dr. MARINHO MENDES DOMENICI, com relação à correção monetária de reservas e lucros apurados no balanço intermediário levantado no curso do período base, em virtude da alteração do exercício social da empresa.

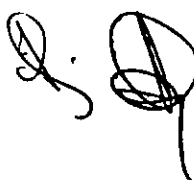
Sobre o assunto, a Instrução Normativa SRF nº 071/78 já se pronunciara, no seu item 11.2, a saber:

"11.2 - Ocorrendo a correção monetária de lucros apurados no curso do exercício social, a parcela de correção monetária correspondente a esses lucros, mesmo que tenham sido incorporados ao capital no próprio exercício de apuração, deverá ser adicionada ao lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real."

Na área contábil e para os efeitos da legislação societária, a matéria gerou controvérsias, principalmente a partir de 1986, com a exigência de levantamento de balanço e apuração de resultados semestrais, para efeitos fiscais. A lei societária obriga o levantamento do balanço e apuração de resultados anuais. E como a correção monetária dos resultados apurados em balanços intermediários - espontâneos ou obrigatórios-, podem distorcer os resultados finais do período base previsto na legislação societária e fiscal, conseqüentemente, a Comissão de Valores Mobiliários houve por bem pronunciar-se sobre o assunto, o que fez através do PARECER DE ORIENTAÇÃO Nº 12, de 12 de janeiro de 1987, do qual se extraem as seguintes considerações:

"EMENTA: Correção monetária de resultados intermediários. Hipótese em que é admitida. Compatibilização com a legislação fiscal.

Exemplos práticos.



1. INTRODUÇÃO

A instrução CVM nº 57, de 17.12.86, determina, no seu art. 4º, que não serão objeto de atualização os valores representados por resultados intermediários apurados dentro do mesmo exercício social. A Nota Explicativa dessa Instrução menciona que a "atualização de resultados intermediários só é um procedimento tecnicamente correto quando não produz efeito no lucro líquido do exercício" (grifamos) e que esse assunto complexo exigiria um pronunciamento específico. O Ofício-Circular/CVM/PTE/Nº 309, da mesma data, em seu item 11, também alerta sobre a proibição dessa correção de resultados apurados no decorrer do exercício social, mas vai um pouco além, ao mencionar que, no caso de correção efetuada para efeitos fiscais, deverá ser o resultado ajustado de maneira a que não haja efeito no resultado líquido do exercício.

Assim, tendo em vista as dúvidas suscitadas pelas companhias abertas e pelos auditores independentes quanto a um aparente confronto de legislação (societária/fiscal), faz-se necessário divulgar, de forma mais ampla e elaborada, a orientação da Comissão de Valores Mobiliários sobre o assunto." (grifei)

Como se vê, o procedimento determinado no item 11.2 da Instrução Normativa SRF nº 071/78, continua prevalecendo, mesmo após a obrigação de apresentação de declarações semestrais, eis que com elas não conflita.

Os resultados apurados em balanços intermediários, o corridos dentro do período base, quando corrigidos, deverão ter o valor dessa correção adicionado ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real sobre o qual o imposto é devido.

Outro não é o entendimento da Comissão de Valores Mobiliários, ao manifestar-se, no item 5 do referido PARECER DE ORIENTAÇÃO nº 12/87:

"5. A CONCILIAÇÃO

A partir de 1986, com a implantação do exercício semestral para finalidades fiscais, veio a legisla-



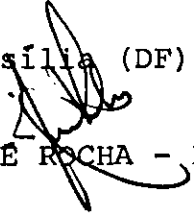
Acórdão nº 105-2.210

ção dessa natureza aceitar, com justiça, a correção, no segundo semestre, do resultado obtido e já tributado no primeiro." (grifei)

Ora, se é justo aceitar a correção do resultado , já tributado, justo não é, e nem seria, aceitar essa correção dos resultados ainda não tributados.

Por esses fundamentos, data vênia, voto contra o ilustre relator, nessa matéria.

Brasília (DF), 25 de março de 1986

 JOSE ROCHA - REDATOR-DESIGNADO 

Acórdão nº: 105-2.210

V O T O V E N C I D O

Conselheiro MARINHO MENDES DOMENICI, relator

Pressupostos processuais atendidos. Recurso tempestivo "ex vi" do disposto no artigo 33, do Decreto 70.235/72 A.R. recebido em 01/10/86 e razões recursais protocolizados aos 29/10/86. Representação da recorrente segundo a legislação de regência.

Segundo se extrai do relatório, são duas as matérias objeto de decisão, quais sejam:

a - compensação de prejuízos da incorporada pela incorporadora; e

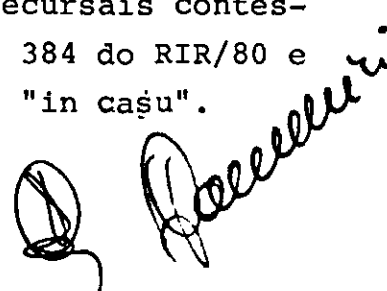
b - dois exercícios sociais contidos dentro do mesmo período base.

Assim sendo, o voto analisará cada uma das matérias individualmente.

No tocante à compensação de prejuízos da incorporada pela incorporadora constata-se, pela análise dos documentos trazidos à colação, que a incorporadora, ora recorrente, compensou prejuízos apurados pela incorporada, em balanço encerrado aos 31/01/1980, ao elaborar a sua declaração de rendimentos referente ao exercício de 1.981.

A fiscalização, com base no disposto no artigo 384 do RIR/80 glosa a compensação, já que efetuada intempestivamente.

A recorrente em suas extensas razões recursais contesta a autoridade fiscal, insurge-se contra o artigo 384 do RIR/80 e IN-007/81, por entendê-los ilegais e inaplicáveis, "in casu".



Acórdão nº 105-2.210

Sobre a matéria já tive oportunidade de me manifestar em outra ocasião ao relatar o recurso 87.249 o qual aliás foi de forma indevida invocado pela recorrente, pois a situação é oposta à destes autos. Ali o contribuinte podia realizar a compensação de prejuízos quando aqui o permissivo legal não lhe contempla.

Peço vênia aos ilustres Conselheiros para transcrever as razões de decidir prolatadas naquela hipótese, "verbis":

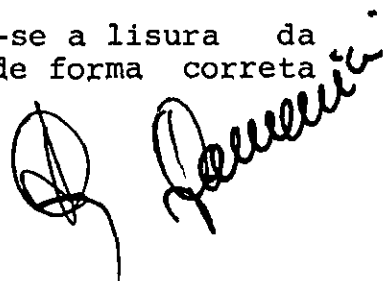
"pelos documentos carreados ao recurso, declaração de rendimentos da HATSUTA INDUSTRIAL S.A., fls. 07 a 11 dos autos, esboço das declarações de rendimentos da incorporada - MENTOR - cujo período-base vai de 01/01 a 30/11/80, e da incorporadora - HATSUTA - abrangendo 01/01 a 30/12/80, e ainda consoante xerox do LALUR também da incorporada, nota-se que não houve incorporação de prejuízo, mas sim de resultado positivo. Mesmo compensado o prejuízo ocorrido verificado nos exercícios de 1977, 1978 e 1979 a incorporada apresenta um lucro real de Cr\$ 9.164.353,00 (nove milhões cento e sessenta e quatro mil trezentos e cinquenta e três cruzeiros). Pode-se então, com segurança, afirmar que não houve nenhum comportamento que ensejava o prosseguimento da ação fiscal.

Ao contrário, diante de tais elementos, infirma-se a pretensão da recorrida.

Acresce alegar-se, a favor da prática adotada, que se atendeu também ao comando legal quanto seu objetivo maior, qual seja, impedir que mediante a incorporação, se incorporasse prejuízo pretendendo, com isto, furtar-se ao recolhimento do tributo. No caso "sub-judice", como já se provou, houve incorporação de lucro e não de prejuízo.

Salienta-se, também, que o fato de incorporação ter-se realizado aos 31/12/80 e não aos 30/11/80, é argumento favorável à recorrente e não há de ser invocado em seu desfavor, como parece ter pretendido a decisão recorrida.

Da análise do LALUR denota-se a lisura da incorporada, pois procedeu de forma correta

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page. The signature appears to be 'D. Pereira' and the initials are 'D.P.'.

Acórdão nº 105-2.210

ao escriturar o prejuízo que apurou nos exercícios de 1977, 1978 e 1979 de forma a poder compensá-los oportunamente.

Frise-se a proteção legal emanada do art. 382 do RIR/80, que autoriza tal procedimento.

Corretíssimo, há que se dizer, o comportamento da MENTOR, que obedeceu o disposto no subitem 2.3. da I.N. 007 de 27/01/81. Compensou os prejuízos apurados com seu próprio lucro e não com os da incorporadora o que aí sim, é vedado pela legislação e já mereceu apreciação por este Conselho, Acórdão nº 101-73.445/82. Como a incorporada encerrou sua atividade em 30/11/80, viu-se impedida de apresentar declaração de rendimentos do exercício de 1981 tendo, porém, declarado englobadamente com a incorporadora, conforme faz prova nos autos.

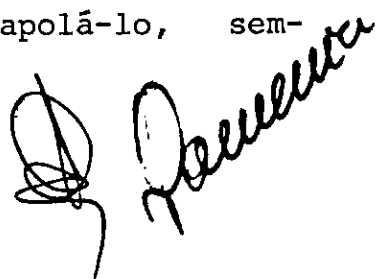
Por isso, conheço do recurso por tempestivo para, no mérito provê-lo."

Como já afirmado a situação "sub judice" é inteiramente diversa. A incorporadora, ora recorrente compensou os prejuízos apurados pela incorporada com os seus próprios lucros e não com os daquela o que é vedado pela legislação de regência, razão por que quanto a esta matéria nego provimento ao recurso.

Este, aliás o entendimento esposado por este Conselho, a teor do Acórdão nº 101-73.445/82.

No tocante ao outro tópico a decisão recorrida há que ser reformada.

Com efeito, como muito bem demonstrou a recorrente em suas razões de recurso, há uma nítida diferença entre exercício social e ano-base. Enquanto aquele é o lapso de tempo arbitrado livremente pela pessoa jurídica, em seu contrato ou estatuto social para efeitos de apuração de resultados e prestação de contas ao corpo social pela Administração, este é o interregno que pode coincidir com o exercício social encerrado ou extrapolá-lo, sem-



Acórdão nº: 105-2.210

pre anteriormente ao exercício financeiro em que o imposto de renda seja devido.

Ora, a recorrente encerrava, até 31/01/80, seu exercício social, aos 31 de janeiro. Naquela oportunidade encerrou o seu balanço referente ao exercício social em questão.

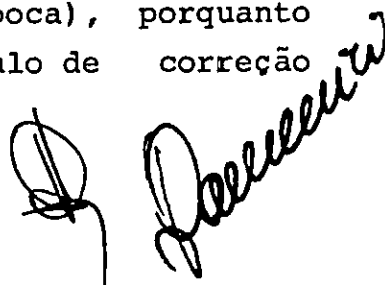
Aos 19 de dezembro de 1980, conforme documento de fls. 34/35, promove uma alteração contratual alterando a data de encerramento de seu exercício social, que passa a ser 25 de dezembro, logo antecipando-o. Desta forma, ao término do exercício social nesta nova data, procedeu à confecção de novo balanço.

Desta forma, não se pode pretender seja o balanço realizado aos 31/01/80, como um balanço intermediário. Seu exercício social já estava findo e portanto o balanço era e é definitivo e não um simples balanço intermediário.

Assim sendo o seu proceder encontra respaldo e está correto. Não há se falar em postergação ou redução de exercícios sociais integralmente realizados e, portanto, encerrado. Não pode pois permanecer a glosa do valor levado a débito de despesas operacionais a título de correção monetária do balanço, referente as contas "Lucros Acumulados" e "Reserva de Lucros" (reserva legal).

A hipótese do balanço intermediário como admite a legislação só ocorre se haver alteração do exercício social antes do seu término, nunca depois de estar encerrado, daí porque neste aspecto o recurso deve ser provido.

Por isso, e diante de tudo o mais que dos autos consta, é que conheço do recurso por tempestivo para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para que se exclua da tributação a parcela de Cr\$ 47.204.529 (padrão monetário vigente à época), porquanto correto o débito de despesas operacionais, a título de correção

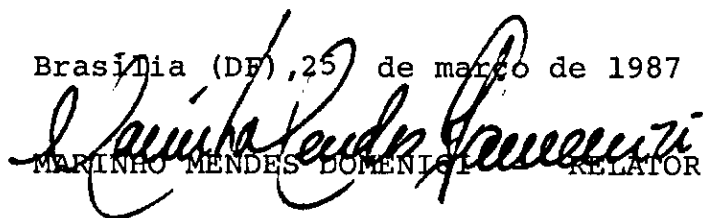


Acórdão nº: 105-2.210

monetária do balanço, respeitante às contas "Lucros Acumulados" e "Reserva de Lucros" (reserva legal), remanescendo a tributação sobre o montante de Cr\$ 35.613.466 (padrão monetário vigente à época), já que indevida a compensação de prejuízos pela incorporadora dos resultados apresentados pela incorporada.

É o meu voto.

Brasília (DF), 25 de março de 1987


MARINHO MENDES DORNIER RELATOR

