

Sumário

Este parecer foi elaborado pelo autor com base em estrutura simplificada, limitando-se às seções “Exposição da Consulta” ou “Consulta” (ou semelhante) e “Parecer”, sem subdivisões internas, em função da natureza da matéria e da consulta formulada, deixando-se, por essa razão, de apresentar sumário.

PARECER JURÍDICO

Aplicação dos artigos 26, 34 e 55 do
Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77

CONSULTA

MORRO AZUL PARTICIPAÇÕES LTDA. formula a seguinte consulta sobre a aplicação do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977:

I - Companhia aberta, cujo objeto é empresa de construção civil, tem exercício social que termina a 30 de setembro de cada ano e pretende alterar o estatuto para que seu exercício social passe a coincidir com o ano civil; em consequência, o exercício social em curso, iniciado em 01 de outubro de 1977, estender-se-á até 31 de dezembro de 1978 e a companhia não iniciará exercício social em 1978. A Consulente pergunta:

a) se, na determinação do lucro real que servirá de base à incidência do imposto no exercício financeiro da União de 1979, a companhia poderá, nos termos da alínea b do inciso IV do artigo 67 do Decreto-lei nº 1.598/77, calcular a manutenção do capital de giro próprio do exercício social de 15 meses a encerrar-se em 31 de dezembro de 1978, aplicando as normas das Portarias nºs 493/75 e 451/76;

b) se, na falta de exercício social iniciado em 1978, deverá aplicar, no balanço de abertura do exercício iniciado em 01 de janeiro de 1979, as normas dos artigos 26 e 55 do Decreto-lei nº 1.598/77, que dispõem, respectivamente, sobre avaliação, pelo valor do patrimônio líquido, de investimento em coligada ou controlada, e sobre correção especial do imobilizado;

II - A mesma companhia deverá avaliar, pelo valor de patrimônio líquido, investimento em subsidiária integral. Admitido que essa avaliação venha a ser procedida, pela primeira vez, no balanço de abertura do exercício a se iniciar em 01 de janeiro de 1979, pergunta a Consulente qual o tratamento tributário que terá o aumento do patrimônio dessa subsidiária a partir de 01 de janeiro de 1979 se, no curso do mesmo ano, vier a ser incorporada pela sua controladora.

PARECER

1. A lei das sociedades por ações (nº 6.404/1976) instituiu novo regime para as demonstrações financeiras, que inclui procedimento de correção monetária do balanço e dos resultados do exercício. A letra a do § 1º do seu artigo 295 dispunha que esse regime teria aplicação a partir do exercício social iniciado após 01 de janeiro de 1978, mas o Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, que adaptou a legislação do imposto de renda às inovações da Lei nº 6.404/76, mandou aplicar o novo regime a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977 (art. 67, nº XI).
2. A Lei nº 6.404/76, assim como o Decreto-lei nº 1.598/77, regularam a aplicação do novo regime legal em função do início do exercício social de cada companhia, porque essa aplicação implica novo plano contábil e os novos critérios de escrituração, cuja adoção, no curso de um exercício social, exigiria a modificação da escrituração no período já decorrido. A mesma orientação foi seguida na aplicação do novo procedimento de correção monetária das demonstrações financeiras, cuja adoção pressupõe -- no primeiro exercício social -- ajustes no balanço de abertura.
3. O imposto sobre a renda devido anualmente pelas pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País tem por base de cálculo, em cada exercício financeiro da União, o lucro apurado em balanço do exercício

social encerrado no ano-calendário imediatamente anterior. Para a incidência do imposto o que importa, portanto, é a data do encerramento do exercício social, e não a do seu início. Não obstante, devido à necessidade de implantar o novo regime legal da correção monetária das demonstrações financeiras em função da data do início do exercício de cada contribuinte, o Decreto-lei nº 1.598/77 foi obrigado a admitir, na incidência do imposto do exercício financeiro da União de 1979, dois regimes distintos de correção monetária:

a) as sociedades cujo exercício social encerrado no ano-base de 1978 teve início em 01 de janeiro de 1978 procederão à correção monetária de acordo com o novo regime legal, uma vez que o exercício social que servirá de base à tributação no exercício financeiro da União de 1979 já se iniciou na vigência do Decreto-lei nº 1.598/77;

b) as sociedades cujo balanço levantado em 1978 encerra exercício social iniciado em 1977 (e, portanto, antes da vigência do Dec.-lei nº 1.598/77) não estarão sujeitas, no exercício financeiro de 1979, ao novo regime de correção monetária, que somente terá aplicação nos exercícios sociais iniciados a partir de 01 de janeiro de 1978; por isso o Decreto-lei nº 1.598/77, na letra b do nº IV do artigo 67, dispõe que essas sociedades, para efeito do imposto devido em 1979, procederão à correção monetária do capital de giro nos termos do regime legal anterior (Dec.-lei nº 1.338, de 23.06.74). Vale dizer: para essas sociedades, o novo regime legal de correção monetária será aplicado, pela primeira vez, no exercício social encerrado no curso do ano de 1979, que servirá de base ao imposto do exercício financeiro da União de 1980.

4. A hipótese formulada na consulta é exatamente a prevista na letra b do nº IV do artigo 67 do Decreto-lei nº 1.598/77: o exercício social da companhia que terminará no curso do ano de 1978 (e que, portanto, servirá de base à tributação no exercício financeiro da União de 1979) teve início em 01 de outubro de 1977.

Para efeito de aplicação dessa norma, é indiferente se o exercício social termina em 30 de setembro ou em 31 de dezembro de 1978. O que importa é que o exercício social (terminado em qualquer data de 1978) tenha se iniciado em 1977, porque a razão do regime especial previsto nessa

norma legal é que os exercícios sociais iniciados em 1977 ainda não estão sujeitos ao novo regime legal das demonstrações financeiras e da correção monetária, e, portanto, continuam sujeitos à legislação anterior sobre correção monetária do capital de giro próprio.

5. Respondemos, portanto, afirmativamente, à primeira questão formulada na consulta: ainda que o exercício social da companhia terminado no curso de 1978 tenha (em virtude de modificação estatutária) 15 meses de duração, a companhia, ao determinar o lucro tributável no exercício financeiro da União de 1979 terá o direito, com fundamento na letra b do nº IV do artigo 67 do Decreto-lei nº 1.598/77, de deduzir a manutenção do capital de giro próprio calculada nos termos do Decreto-lei nº 1.338, de 23.06.1974.

A determinação da manutenção do capital de giro próprio deverá ser procedida nos termos do dispositivo legal citado e da legislação complementar em vigor, inclusive das normas especiais instituídas pelas Portarias nºs 493/75 e 451/76, expedidas pelo Ministro da Fazenda, que já se acham incorporadas, como itens IV e V do § 1º do artigo 254, no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02.09.1975.

6. A segunda questão da consulta diz respeito à aplicação dos artigos 26 e 55 do Decreto-lei nº 1.598/77, que prescrevem a observância, no balanço de abertura do exercício social iniciado em 1978, de duas providências para a implantação do novo regime legal: (a) a primeira avaliação, pelo valor de patrimônio líquido, de investimento em coligada e controlada (art. 26), e (b) correção especial do imobilizado (art. 55).

A hipótese da consulta é de companhia que, em virtude de alteração na data de encerramento do seu exercício social anual, não inicia exercício no curso do ano de 1978.

O Decreto-lei nº 1.598/77 não prevê expressamente essa hipótese porque regulou a aplicação do novo regime legal admitindo a duração normal do exercício social das pessoas jurídicas, que é de um ano, o que implica início de um exercício social no curso de 1978.

7. A interpretação sistemática do Decreto-lei nº 1.598/77 conduz à conclusão de que, na hipótese da consulta, os dispositivos da lei que se referem ao exercício social iniciado no curso de 1978 deverão ser observados pelo contribuinte no seu exercício social a se iniciar a 01 de janeiro de 1979, porque as normas dos artigos 26 e 55 do Decreto-lei nº 1.598/77 deixam evidente que o objetivo da lei é ajustar o balanço de abertura do primeiro exercício social de cada contribuinte que tiver início após a entrada em vigor do Decreto-lei, isto é, a partir de 01 de janeiro de 1978. E, na hipótese formulada na consulta, o primeiro exercício social a começar na vigência do Decreto-lei nº 1.598/77 será o iniciado a 01 de janeiro de 1979.

8. Como já referido, o importante, para a incidência do imposto, é a data do encerramento do balanço, e o Decreto-lei nº 1.598/77 somente se refere ao início dos exercícios sociais pelo fato de ter mandado aplicar o novo regime legal de correção monetária de demonstrações financeiras nos exercícios sociais iniciados após sua entrada em vigor. A interpretação do Decreto-lei permite, portanto, enunciar do seguinte modo o regime de tributação por ele instituído:

a) o novo regime legal de demonstrações financeiras e correção monetária deverá ser observado no primeiro exercício social do contribuinte que se iniciar a partir de 01 de janeiro de 1978, ou seja, após a entrada em vigor do referido Decreto-lei;

b) as pessoas jurídicas, cujo balanço, em 1978, encerra exercício social iniciado em 01 de janeiro de 1978, serão tributadas, em 1979, de acordo com o novo regime legal, porque o exercício social que serve de base à tributação já teve início na vigência do Decreto-lei nº 1.598/77;

c) as pessoas jurídicas, cujo balanço levantado 1978 encerra exercício iniciado em 1977, serão tributadas no exercício financeiro de 1979 de acordo com o regime de correção monetária da legislação anterior ao Decreto-lei nº 1.598/77, porque o exercício social que servirá de base à tributação teve início antes da vigência desse Decreto-lei;

d) todos os balanços levantados em 1979, que servirão de base à tributação do exercício financeiro de 1980, estarão sujeitos ao novo regime legal.

9. O fato de a companhia Consulente somente vir a adotar no exercício a se iniciar em 01 de janeiro de 1979 as normas que o Decreto-lei nº 1.598/77 prevê para o exercício iniciado em 1978 em nada modifica a determinação do seu lucro real, tanto no exercício financeiro de 1979 quanto no de 1980:

a) o exercício a se iniciar a 01 de janeiro de 1979 será o primeiro exercício após a entrada em vigor do Decreto-lei nº 1.598/77;

b) o balanço levantado a 31 de dezembro de 1978 encerrará exercício social iniciado antes da vigência do Decreto-lei nº 1.598/77 e, portanto, ficará sujeito ao regime previsto na letra b do nº IV do artigo 67 desse Decreto-lei;

c) o balanço encerrado em 31 de dezembro de 1979, que servirá de base à tributação no exercício financeiro de 1980, estará sujeito ao novo regime legal.

Respondemos, portanto, à consulta, no sentido de que, na hipótese formulada, as normas dos artigos 26 e 55 do Decreto-lei nº 1.598/77 deverão ser observadas no balanço de abertura de 01 de janeiro de 1979, podendo a companhia, nos termos do § 2º do artigo 55, optar pelo registro da correção especial do imobilizado no balanço de 31 de dezembro de 1978.

10. A terceira questão da consulta diz respeito ao tratamento a que ficará sujeito, na companhia que incorpora subsidiária integral, o lucro auferido por essa subsidiária no período compreendido entre (a) a data do balanço da controladora no qual foi procedida a última avaliação do investimento na subsidiária integral com base no valor de patrimônio líquido e (b) a data em que se completar a incorporação.

O Código Tributário Nacional estabelece a responsabilidade por sucessão da pessoa jurídica que incorpora outra (arts. 129 a 133), e o Decreto-lei nº 1.598/77 dispõe no seu artigo 5º:

"Art. 5º Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

.....

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida."

De acordo com o artigo 129 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade dos sucessores abrange as dívidas correspondentes a créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição na data dos atos dele referidos e os constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

As dívidas sucedidas são, portanto, as de crédito de obrigações tributárias já nascidas na data da incorporação. A pessoa jurídica sucessora substitui a sucedida como sujeito passivo nas relações tributárias que já surgiram, pela ocorrência do fato gerador. E a responsabilidade existe ainda que o ato de lançamento, que constitui o crédito tributário, seja posterior à data da incorporação.

11. Além dessa sucessão em obrigações tributárias já nascidas, a jurisprudência sempre entendeu, com fundamento nos artigos 54 e 55 do Decreto-lei nº 5.844/43, outro efeito da responsabilidade tributária por sucessão, que pode ser designado como "sucessão em fato gerador em curso".

Como o imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas é anual e tem fato gerador continuado, no momento em que ocorre a sucessão (como na incorporação) está em curso fato gerador de obrigação anual da pessoa jurídica sucedida, ainda não completado. Em algumas das hipóteses legais de responsabilidade por sucessão, inclusive nos casos de incorporação, fusão ou cisão, esse fato gerador também é sucedido, no sentido de que a renda acrescida ao patrimônio da pessoa jurídica sucedida integra o fato gerador de obrigação tributária da sucessora que nasce após a sucessão.

Assim, se duas sociedades terminarem o exercício social a 31 de dezembro de 1978 e uma incorporar a outra no dia 30 de abril de 1979,

haverá dois efeitos tributários da incorporação: (a) a incorporadora sucederá a incorporada na obrigação tributária nascida no início do exercício financeiro de 1979, e (b) no exercício financeiro de 1980 a base de cálculo do imposto da incorporadora compreenderá, além do lucro por ela apurado no exercício social de 1979, o lucro da sociedade incorporada auferido entre 01 de janeiro de 1979 e 30 de abril de 1979, cuja aquisição constituiria parte do fato gerador da incorporada no exercício financeiro de 1980, mas que não se completará devido à sua extinção por incorporação.

Em sentido técnico, não há, no caso, sucessão, mas definição legal de fato gerador e base de cálculo especiais para a incorporadora no período-base em que ocorre a incorporação. Esse é o conceito adotado pelo Decreto-lei nº 1.598/77 ao regular, no § 2º do artigo 5º, a base de cálculo do imposto das sociedades que absorvem parcela do patrimônio de sociedade cindida.

12. Na hipótese formulada na consulta, a companhia controladora ajustará, a 01 de janeiro de 1979, o valor do investimento na subsidiária integral, tomando por base, para esse ajuste, o valor de patrimônio líquido da subsidiária em 31 de dezembro de 1978; e, no curso do exercício de 1979, incorporará essa subsidiária. A consulta pressupõe que a subsidiária aufera lucro durante o período decorrido entre 01 de janeiro de 1979 e a data da incorporação.

Em virtude dessa incorporação, as ações do capital social da subsidiária integral, de propriedade da controladora, extinguir-se-ão, e a controladora receberá, em substituição das ações extintas, o patrimônio líquido da subsidiária integral.

13. A nosso ver, na data da incorporação da subsidiária a companhia controladora deverá proceder ao ajuste do valor contábil do seu investimento, com base no balanço que a subsidiária deverá levantar, para efeito da incorporação.

O Decreto-lei nº 1.598/77 não se refere expressamente ao ajuste do valor de investimento no momento da alienação ou liquidação da participação societária, mas esse ajuste é recomendado pela técnica contábil e necessário para observar o preceito legal de consistência ou uniformidade na escrituração (art. 177 da Lei nº 6.404/76). Além disso, ele se impõe

como solução simétrica ao preceito do Decreto-lei nº 1.598/77 que manda avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido no momento da aquisição da participação (art. 20).

A avaliação de investimento com base no valor de patrimônio líquido de coligada ou controlada é critério especial de avaliação, que excepciona o princípio geral da lei (Lei nº 6.404/76, art. 183) que manda avaliar os ativos pelo custo de aquisição.

O objetivo desse critério de avaliação é fazer refletir, na escrituração da controladora, as variações no valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada. A lei prevê o ajuste obrigatório na aquisição do investimento e em cada balanço (anual ou intermediário) levantado pela controladora, mas o sistema da lei, assim como os princípios contábeis, impõem que o mesmo critério de avaliação seja adotado no momento em que o investimento é baixado no ativo, em virtude de alienação ou liquidação.

14. A norma do artigo 34 do Decreto-lei nº 1.598/77, que define o ganho ou perda de capital na liquidação de investimento em razão de fusão, incorporação ou cisão, somente tem aplicação no caso de investimento que não é avaliado pelo valor de patrimônio líquido, pois, se este for o critério de avaliação, por força do ajuste que deve ser procedido no momento da liquidação o valor de acervo líquido recebido em substituição de ações ou quotas extintas é, por definição, igual ao valor contábil do investimento.

15. O ajuste do investimento no momento da incorporação exclui a possibilidade de ganho ou perda de capital na liquidação das ações extintas, mas não exclui a responsabilidade tributária da controladora, com fundamento nas normas legais acima referidas, como sucessora da subsidiária incorporada. Embora a contrapartida do ajuste de investimento que reconhece lucro realizado pela subsidiária não seja computada na determinação do lucro real da controladora, esta ficará responsável pelo pagamento das obrigações tributárias da subsidiária incorporada, inclusive pelo imposto sobre o lucro auferido pela subsidiária até a data da incorporação que ainda não tenha sido submetido à tributação. Por isso, o balanço da subsidiária levantado para efeito da incorporação deverá registrar, no passivo exigível, o imposto calculado com base nos lucros auferidos até a data da incorporação. Desse modo, as obrigações tributárias

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

que serão sucedidas pela sociedade incorporadora já estarão deduzidas do ativo da subsidiária incorporada, para efeito de determinar o valor do seu patrimônio líquido que servirá de base ao ajuste do investimento e que será recebido pela incorporadora em decorrência da liquidação do investimento.

16. Vale lembrar também que, se a incorporação da subsidiária ocorrer antes que esta apresente sua declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1979, caberá à companhia incorporadora, como sua sucessora, pagar a obrigação tributária da sociedade sucedida nascida no início do exercício financeiro de 1979.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 16 de junho de 1978