



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 17 de setembro de 1980

ACORDÃO Nº 101-71-846

Recurso nº 82.226 - IRPJ - EX. DE 1975

Recorrente GRANJA CAROLA S.A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE (RS)

IRPJ - VENDA A TERMO DE AÇÕES - RECONHECIMENTO DO LUCRO - REGIMES DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA - Em razão de, entre outros, a vendedora somente se obrigar a transferir o domínio das ações após o recebimento de cada parcela do preço contratado, de forma proporcional ao recebimento, somente após o pagamento de cada uma dessas parcelas é que poderia reconhecer o lucro. Considerações gerais sobre os regimes de escrituração em epígrafe.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GRANJA CAROLA S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF) 17 de setembro de 1980

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

FERNANDO CÍCERO VELLOSO - RELATOR

VISTO EM SESSÃO DE: 18 SET 1980 ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, RAUL PIMENTEL, AGOSTINHO SERRANO FILHO, LUIZ ANDRÉ NETO (SUPLENTE), FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 1080/019.003/78

RECURSO N.º: 82.226

ACÓRDÃO N.º: 101-71.846

RECORRENTE: GRANJA CAROLA S.A.

R E L A T Ó R I O

GRANJA CAROLA S.A. com domicílio fiscal em Porto Alegre - RS, não se conformando com a manutenção da tributação decidida pela autoridade singular no que toca a cobrança de imposto de renda multa, juros de mora e correção monetária, relativamente ao Exercício de 1975, tempestivamente, recorre a este 1º Conselho de Contribuintes.

Em 14.11.73 - Exercício de 1975 - a recorrente prometeu vender ações de sua propriedade a outra sociedade, basicamente, observadas as seguintes condições constantes do instrumento próprio - fls. 01/05:

a - O preço total pelas 2.189.032 ações seria de Cr\$ 15.870.482,00 a ser pago parceladamente em 42 parcelas mensais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 270 dias de 14.11.73.

b - A medida em que a Promissária Compradora Cessionária fosse efetuando os pagamentos a recorrente, esta lhe iria transferindo a titularidade das respectivas ações, de forma proporcional ao valor recebido.

c - Em razão do contrato, a Recorrente se compromete

a ceder à Promissária Compradora Cessionária todos os direitos e obrigações decorrentes da sua condição de acionista da empresa das ações que prometeu vender, afim de que possa a última praticar todos os atos necessários ao bom andamento dos negócios da aludida empresa.

A medida em que foi recebendo o preço contratado, nos prazos e condições previstas, foi oferecendo o respectivo lucro à tributação, ou seja:

a - Exercício 1976 ...	01.07.74	até 30.06.75...	1.655.500,00
b - Exercício 1977 ...	01.07.75	até 30.06.76...	2.612.437,50
c - Exercício 1978 ...	01.07.76	até 30.06.77...	4.715.956,25

Relativamente ao Exercício de 1979, compreendendo o período base de 01.07.77 até 30.06.78, contabilizou normalmente a parcela de Cr\$4.696.556,25 correspondente ao saldo final do preço. Através do AINF de fls. 49/50, todavia, a fiscalização entendeu que o lucro em questão deveria ser apropriado inteiramente no Exercício de 1975 (Período base de 01.07.73 até 30.06.74), haja vista a assinatura do contrato em questão estar datada de 14.11.73. Assim, calculou o lucro efetivo, a correção monetária e juros de mora pela postergação do pagamento do imposto em virtude da inexistência quanto ao período de competência, assim como o imposto decorrente da última parcela que incluiria na declaração de rendimentos do Exercício de 1979 mas que segundo a fiscalização deveria ter oferecido a tributação no Exercício de 1975.

A impugnação tempestiva está às fls. 53/66, alegando, em síntese:

a - O contrato firmado não pode ser equiparado a um de compra e venda, ainda que irrevogável e irretratável. Segundo a doutrina e jurisprudência, todo o contrato bilateral, mesmo que irrevogável e irretratável traz em si cláusula resolutória implícita, bastando que o devedor não pague o preço contratado.



b - Pelas razões que menciona diz que o exame dos fatos deve ser feito em função do artigo 222, alínea "g" do RIR/75 - Arts. 428 e 433 do RIR/66 que dizem respeito a cobrança de correção monetária e juros moratórios estão inteiramente substituídos e revogados pelos artigos 532 e 511 do Dec. (78.188/75?) 76.186/75 que regulam inteiramente a mesma matéria (§ 1º art. 2º DL. 4.657/42); Incabível a invocação dos arts. 6º e §§ e 7º do DL. 1.598/78 por que seria conferir efeito retroativo a tal diploma legal.

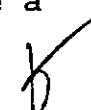
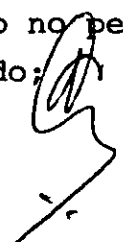
c - Discorre de forma ampla sobre os efeitos distintos de uma promessa de compra e venda e simplesmente venda - cita jurisprudência confirmando produzirem efeitos distintos, assim como o Prof. Alfredo Augusto Becker. Sustenta não ter a venda se realizado em 14.11.73, não podendo daí tirar-se os efeitos de algo que não ocorreu.

d - O próprio artigo 222, letra "g" determinou como fato gerador a concretização da venda (transmissão do direito de propriedade); Tece comentários citando doutrina a respeito da exegese do artigo 109 do CTN; Conclui que somente a venda de parte do ativo, tal como conceituada no Direito Privado e não a simples promessa de venda, é tributável à luz do citado artigo 222 "g" do RIR/75.

e - Tece comentários ainda, sobre a utilização proibida da analogia - artigo 107 CTN - e sobre vulneração ao artigo 43 do mesmo código, uma vez que entende não ter havido disponibilidade econômica jurídica sobre o rendimento em questão.

A decisão recorrida encontra-se às fls. 100/108, assim se sintetizando:

a - Reconhece discutir-se a questão relativa ao período de competência, querendo o fisco incluir o resultado decorrente do negócio celebrado no período base correspondente a data em que o mesmo foi assinado;



b - Com base nos artigos 114; 116 e 117 do CTN, passa a examinar detalhadamente o contrato, que diz ser de troca - ações por celulose. Conclui, todavia que aplicando-se à troca das disposições referentes à compra e venda (art.1.164 do CGC e 225 do Código Comercial), crê não resultar consequência maiores do erro.

c - Cita quanto aos efeitos do contrato preliminar de compra e venda o entendimento do Prof. Caio Mario, Prof. Silvio Rodrigues. Por entender que o contrato firmado é passível de execução compulsória, conclui que equivale ao definitivo e por isto deve ser tratado como se definitivo fosse.

d - Entende que por ser resolutória a condição, em consonância com as disposições do CTN antes mencionada, o fato gerador da obrigação ocorre e seus efeitos são reputados como existentes desde a sua celebração.

e - Por tratar também da cessão de direitos, afirma que o referido instrumento também deve ser visto por outro ângulo. Alerta para a circunstância de que desde a sua assinatura comparece as assembléias como acionista a compradora das ações e não mais a recorrente. Das declarações de rendimentos apresentadas pela sociedade que teve suas ações "trocadas" desde o contrato aparece a Promitente compradora como acionista majoritária. E como tal desde a assinatura do contrato passou a usufruir de direitos.

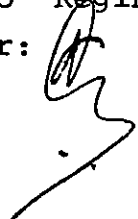
f - Afirma que as transferências destes direitos é que resume a verdadeira essência do contrato - controle companhia; e não a transferência ações. Cita Fábio Fanucchi e Rubens Gomes de Souza.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO, Relator:

1. Antes de entrarmos propriamente no mérito do presente, entendo necessário fazer algumas considerações preliminares envolvendo a grande gama de conceitos, definições, e outros que o exame do litígio está a exigir.
2. Não resta dúvida de que tanto a lei comercial como a fiscal determinam que o lucro é apurado anualmente, impondo esta obrigação - apurar o lucro por períodos anuais - aos contri-
buintes. O primeiro aspecto a ser considerado entre os regimes de escrituração existentes está no relativo a escolha do momento ou das diversas etapas de uma operação em que o lucro deve ou pode ser reconhecido. Em qualquer delas, todavia, não devemos esquecer o princípio contábil e legal de que o lucro, em qualquer hipótese, não pode ser reconhecido antes de realizado.(item "3").
3. No que tange a escrituração das contas de resultado que podemos considerar a grosso modo como sendo aquelas utilizadas pela contabilidade para registrar os resultados das operações que constituem o objeto social da pessoa jurídica, há uma certa divergência conceitual a respeito de quando o lucro pode ser considerado como realizado. Os requisitos que caracterizam a realização do lucro são: "(a) a sua conversão em direitos que acresçam o patrimônio da pessoa jurídica; (b) que essa conversão se processe mediante troca no mercado; (c) que a pessoa jurídica já tenha cumprido as obrigações que para ela nascem desta troca (d) que os direitos recebidos na troca tenham valor mensurável e liquidez."(*)
4. Relativamente aos regimes de escrituração e as diferenças básicas entre o chamado "Regime de Caixa" e o "Regime de Competência" temos a ressaltar:



4.1 REGIME DE CAIXA:

Nesse regime o critério básico é o de apenas reconhecer o rendimento ou receita assim como as despesas quando são efetivamente recebidos e pagas. O reconhecimento do lucro somente ocorre quanto está efetivamente a disposição da pessoa jurídica em condições de ser utilizado em suas atividades.

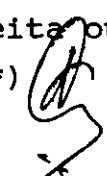
A distribuição anual do lucro, ou sua apuração anual, é função, apenas, dos recebimentos e pagamentos em dinheiro a cada período, sem levar em consideração os demais fatos relacionados com a produção.

4.2 REGIME DE COMPETÊNCIA:

Diferentemente do anterior, tem como princípio básico o de que a renda é reconhecida a medida em que é ganha ou cresce o patrimônio líquido da pessoa jurídica, independentemente de pagamento ou recebimento em dinheiro. "Exprime idéia de que as receitas e despesas são registradas no período de escrituração a que cabem ou competem em função da época em que são respectivamente, ganhas ou incorridas". (*)

Outro princípio que dota é o do "emparelhamento de receitas e despesas" pelo qual é estabelecido que os custos ou despesas relacionados com determinada receita ou rendimento devem ser computados no mesmo período de determinação em que for reconhecido o rendimento ou receita a que correspondem.

Portanto, primordial para o entendimento deste regime é o conceito de "ganho", forma de aquisição da disponibilidade jurídica pois é disponibilidade virtual de renda não se confundindo com disponibilidade efetiva da mesma. "Considera-se ganho no momento em que se completam a ocorrência de todos os fatos necessários para que a pessoa jurídica adquira virtualmente (a) o direito de receber a receita ou rendimento e (b) poder de dispor do seu valor em moeda". (*)



Neste tipo de escrituração o lucro bruto na venda de bens é reconhecido nas contas de resultado no momento em que podemos considerar a venda como completada, exprimindo tal, a circunstância de a pessoa jurídica já ter cumprido a prestação contratada. Tem por objetivo distinguir no fluxo contínuo de renda da pessoa jurídica, a renda que compete a cada período ou exercício.

5. Consignadas algumas diferenças básicas entre os regimes acima mencionados, parece claro que o regime de competência até mesmo por razões técnicas é básico para a escrituração das contas de resultado, assim mesmo quando ocorrem operações ou negócios constitutivos do objeto social da pessoa jurídica. Até o advento do DL 1.598/77 apenas o artigo 137 da antiga LSA (DL 2.627/40) previa em determinados casos, a permissão de se adotar esse regime. Com o advento do DL. 1.598/77 o mesmo passou a ser obrigatório para as sociedades por ações no que toca ao aspecto fiscal.

6. Por outro lado, determinados tipos de operações, de acordo com as condições contratadas, outras circunstâncias de fato e etc., fazem com que nem sempre seja tarefa fácil caracterizar o momento em que o lucro pode ser considerado como ganho. De qualquer forma, não devemos de forma alguma abandonar, como ressaltai anteriormente, o princípio contábil e legal de que o lucro não deve ser reconhecido antes de realizado (momento em que o lucro deixa de ser potencial e passa a efetivo).

7. No caso de vendas em prestações ou a longo prazo "é uso mercantil admitido pela técnica contábil o reconhecimento do lucro na proporção do recebimento e não do exercício em que a venda é contratada" (*) Justifica-se esse uso no fato de que "essas vendas apresentam maior percentagem de negócios rescindidos ou cujo preço não é recebido", fato que "exclui a possibilidade de disponibilidade virtual do lucro". (*)

8. A essa altura não é difícil concluir que o regime de competência diz respeito exclusivamente ao reconhecimento do lucro

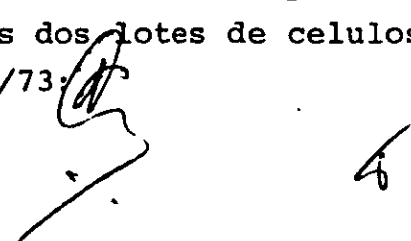


nas contas de resultado e não ao registro de contas patrimoniais, embora tenha influência sobre esses registros.

9. Do exame do contrato firmado fica claro que as ações são transferidas para o domínio da outra pessoa jurídica a medida e na proporção que o preço contratado for pago (no caso, entrega de celulose no valor contratado). Trata-se de promessa de alienação de bens integrantes do Permanente da recorrente. As condições de pagamento e até mesmo a forma de pagamento são peculiares - entrega celulose no valor de "x" cruzeiros em 42 parcelas mensais, após o decurso de 270 dias da assinatura do contrato.

10. Ora, a forma jurídica é de contrato bilateral por onde uma parte obriga-se a transmitir o domínio de ações de sua propriedade, recebendo em troca (nos prazos e condições mencionadas) celulose no valor total previamente acertado. O art. 1092 do Código Civil prevê que nesses contratos nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação pode exigir o implemento do outro. Por força desse preceito, assim como dos próprios termos do contrato firmado, a pessoa jurídica que afinal ficou com as ações somente adquiriu o direito a recebe-las, ou ve-las transferidas para o seu nome, após o pagamento de cada prestação contratada (entrega celulose em 42 prestações) de forma proporcional. Consequentemente a recorrente somente ficou obrigada a transferir o domínio das ações que prometeu vender, de forma proporcional, após o pagamento de cada prestação.

11. A realização do lucro, dado as circunstâncias de fato que cercam a operação, e diante do que foi dito inicialmente, somente se verificou após completadas juridicamente as transferências das ações. O direito ao recebimento do preço, portanto, se deu após o vencimento de cada uma das datas marcadas para a outra pessoa jurídica efetuar as entregas dos lotes de celulose. Como ressalta o Parecer Normativo CST 73/73:

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

"A receita de contratos de compra e venda deve ser considerada auferida quanto efetivada juridicamente a transferência da propriedade do bem". (DOU 13.08.73)

12. No caso em julgamento, por se tratar de uma venda a termo, por onde, somente após o pagamento há a obrigação de transferir o domínio das ações, o momento da realização do ganho ou em que são completadas todas as condições necessárias a concluirmos que a recorrente tem disponibilidade efetiva do bem que recebeu em troca das ações, ocorre com o cumprimento por parte do promitente comprador de cada uma de suas prestações, de forma parcelada. A partir deste instante nasce a contraprestação a que está obrigada a recorrente.

13. Obrigada a essa contraprestação, de forma simultânea, recebe o valor contratado (preço representado por quantidade de celulose). Nesse momento deve considerar o lucro realizado o que não se confunde com a aquisição virtual de disponibilidade, a qual não está sujeita a tributação. Diante desses fatos, irrelevante a discussão a respeito de o contrato ser definitivo ou preliminar.

Isto posto, correto o procedimento da recorrente em apropriar-se parceladamente, a medida em que foi recebendo o preço, do lucro havido com a alienação das ações, razão pela qual, voto pelo provimento do recurso.

(*) Bulhões Pedreira - in Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas/1979.

FERNANDO CÍCERO VELLOSO - RELATOR.