



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRBV/

Sessão de 19 abril..... de 19 85.

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.512

Recurso nº RP/103-0.047

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJ. PASSIVO: BRADYC - EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES S.A.

IRPJ - APURAÇÃO ANUAL DE RESULTADOS. SOCIEDADE EM
CONTA DE PARTICIPAÇÃO. EMPREITADA A LONGO PRAZO.

A sociedade em conta de participação constituída para exploração de empreitada previamente contratada pela sócia ostensiva para a prestação de serviços com prazo de execução física superior a doze meses, sujeita ao regime do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, deverá ter seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução, não podendo procrastinar essa apuração para o final da empreitada, por ocasião do acerto final de contas entre os integrantes da sociedade momentânea.

IRPJ - MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.

A observância da disciplina baixada pelos pareceres normativos exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, mas desde que o ato normativo observado pelo contribuinte esteja disciplinando a norma aplicável ao caso e não a norma revogada.

Impossibilidade de as sociedades em conta de participação se utilizarem, atualmente, da orientação constante do item 4 do Parecer Normativo CST nº 345/71, que tinha amparo no art. 210 do RIR/66, ho

Assinatura manuscrita em tinta preta, com uma inicial 'LS' e uma assinatura mais elaborada ao lado.

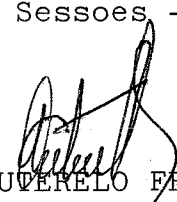
Acórdão nº-CSRF/01-0.512

je revogado em virtude do disposto no art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões - DF., em 19 de abril de 1985.



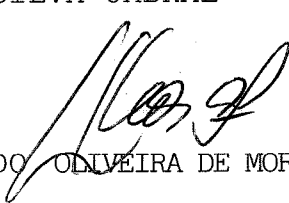
AMADOR OUVERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE



ANTÔNIO DA SILVA CABRAL

- RELATOR



LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES, CARLOS ROBERTO MONTEIRO BERTAZI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, FRANCISCO AMARAL MANSO e JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0980/007.169/83-50

RECURSO Nº: RP/103-0.047

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.512

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SUJ. PASSIVO: BRADYC - EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES S.A.

R E L A T Ó R I O

Com fundamento no que estabelece o art. 4º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 434/79, recorre a Fazenda Nacional pelo seu Representante junto à Colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme petição de fls. 74/79, datada de 10.10.84, da decisão prolatada por aquele Colegiado, em sessão de 26.06.84, e consubstanciada no Acórdão nº 103-06.321 (fls. 66), da qual teve vista oficial na sessão de 09.10.84.

Trata-se de caso em que a fiscalização tomou conhecimento da existência de uma sociedade em conta de participação, tendo a empresa TECHINT-Companhia Técnica Internacional, na qualidade de sócia ostensiva, e BRADYC - Empreendimentos e Construções S.A., como sócia oculta, para a construção de obras, a longo prazo. Acontece que a sócia ostensiva não apurou os resultados no período-base de 1981, exercício de 1982, sendo que o resultado não apurado montava a Cr\$. 81.077.058, conforme levantamento, efetuado pelo fisco e do qual o

Acórdão nº - CSRF/01-0.512

percentual de 33% pertenceria a BRADYC, ou seja, Cr\$ 26.755.429, que não constaram no livro Diário da sócia oculta, fato este caracterizado como infração às disposições do art. 280 do RIR/80.

Instaurando a fase litigiosa, a autuada apresentou a impugnação de fls. 34/36, que não foi acolhida pela autoridade de primeira instância em decisão assim ementada:

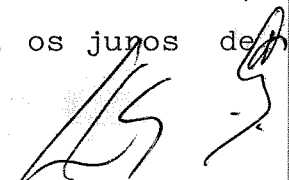
"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA. Exercício de 1982 (período-base de 1981). Sociedade em conta de participação - O imposto de renda incide sobre a parte da receita que tocar a cada sócio.

CONTRATO DE EMPREITADA - Em cada período de apuração, em contratos com execução superior a um ano, será computada parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período."

No recurso voluntário (fls. 58/61), a empresa alegou que deixará de oferecer à tributação o resultado obtido na sociedade em conta de participação, uma vez que o contrato firmado entre as partes estipulara:

"O acerto de contas final se fará quando do encerramento da empreitada com dissolução da sociedade objeto da presente, ficando facultado aos sócios, de comum acordo, antecipar a distribuição dos resultados de acordo com o andamento dos negócios."

A Câmara recorrida deu provimento parcial ao recurso, por maioria de votos, para excluir da cobrança a multa, os juros de



Acórdão nº - CSRF/01-0.512

mora e a correção monetária, em acórdão cuja ementa é a seguinte:

"IRPJ - APURAÇÃO ANUAL DOS RESULTADOS.

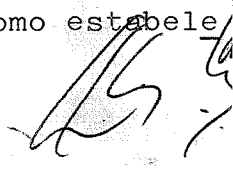
Sociedade em Conta de Participação - A apuração do resultado pela pessoa jurídica, com vistas à determinação do lucro real, deverá obedecer o critério da anualidade.

IRPJ - MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA - Cabe a dispensa, com apoio no § único do art. 100 do CTN, se a determinação do lucro real baseou-se em ato normativo expedido pela autoridade administrativa."

O Procurador da Fazenda Nacional interpôs o recurso especial, principalmente pelos seguintes motivos:

a) o Parecer Normativo CST nº 345/71 teve origem em consulta de contribuinte que, tendo se juntado a outros para, em prazo determinado, executar serviços por via de sociedade em conta de participação, indagou quanto à época em que deveria ocorrer a apuração de resultados e conseqüente divisão dos resultados, e aí está a origem do referido parecer, que não pode ser divorciado do art. 280 do RIR/80, nem da tese sustentada nesse ato, segundo o qual: "Após a divisão, os resultados serão incorporados ao lucro operacional de cada um..." Não há como se pretender fugir ao regime de competência;

b) na cláusula invocada pela recorrente ficou contratado que "o acerto de contas final se fará quando do encerramento da empreitada, com dissolução da sociedade." Ora, acerto de contas, ao final da empreitada, nada tem a ver com a apuração de resultados, que deve ser anual. Além do mais, ainda que essa cláusula tivesse realmente o conteúdo que a ora recorrida quer lhe emprestar, seria ela res inter alios acta, sem nenhum valor perante o fisco, como estabele



Acórdão nº-CSRF/01-0.512

ce o art. 123 do CTN;

c) ainda quando não bastasse o disposto no art. 280, incisos I e II, do RIR/80, a Instrução Normativa SRF nº 21, de 13.03.79 (D.O.U. de 19.03.79), como norma complementar estabelece:

"3 - Produção em longo prazo. O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a doze meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução."

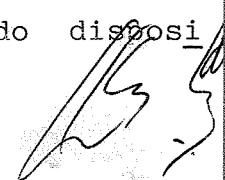
d) O próprio contrato da sociedade em conta de participação, celebrado pela recorrida, previu o comportamento que não foi obedecido, especialmente as seguintes cláusulas:

"8.3 - cada um dos sócios suportará a incidência do Imposto sobre a Renda sobre a parcela que lhe for devida relativamente aos resultados positivos oriundos e que sejam resultados do presente Contrato.

8.4 - Para o efeito de levantamento dos balanços, o primeiro exercício social corresponderá ao período entre o início do negócio e o dia 31 de dezembro seguinte. Os demais balanços serão levantados anualmente."

À fls. 80, encontra-se o despacho do Presidente da Terceira Câmara, dando seguimento ao recurso da Procuradoria.

O sujeito passivo apresentou as contra-razões, às fls. 85/87, ressaltando, especialmente, que o recurso da Fazenda se apegava ao art. 280 do RIR/80, esquecendo-se que o mencionado disposi-



Acórdão nº-GSRF/01-0.512

tivo diz respeito às empresas em geral, enquanto o Parecer Normativo CST nº 345/71 se refere exclusivamente às sociedades em conta de participação. Além do mais, quando foi baixado esse parecer já existia o princípio da competência dos exercícios e, apesar disso, o referido ato normativo deixou a critério do contribuinte a designação da época da apuração dos resultados, indicando o critério da anualidade apenas como uma das alternativas. Nem poderia a recorrida agir de outro modo, pois não havia adquirido a disponibilidade econômica ou jurídica de sua participação na sociedade. Alega, finalmente, que no ano-base de 1983, exercício de 1984, a sociedade em conta de participação, com fulcro na faculdade prevista em seu contrato, procedeu à distribuição de resultados, cabendo-lhe a importância de Cr\$...... 297.137.763,80, incorporada ao seu resultado e onde já se encontrava inserida a importância de Cr\$ 26.755.429, que deu origem ao auto de infração objeto do presente processo. Caso a recorrida efetuasse o pagamento do imposto, haveria bitributação, pois já pagou o imposto sobre aquela importância.

É o relatório.

Acórdão nº -CSRF/01-0.512

V O T O

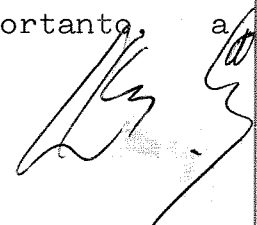
Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

A matéria que motivou o contencioso foi a falta de apuração de resultados pela sócia ostensiva de sociedade em conta de participação, sob o pretexto de que o contrato previa a apuração apenas ao final da empreitada. Chega-se a este momento em que o fisco e o contribuinte estão de acordo na parte do acórdão recorrido que sustenta a seguinte tese: "A apuração do resultado pela pessoa jurídica, com vistas à determinação do lucro real, deverá obedecer o critério da anualidade". O sujeito passivo ressalva que este princípio não se aplica ao caso das sociedades em conta de participação.

Está em discussão apenas, a parte em que se diz: "MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA - Cabe a dispensa, com apoio no parágrafo único do art. 100 do CTN, se a determinação do lucro real baseou-se em ato normativo expedido pela autoridade administrativa."

Esta tese merece reforma, pelos motivos que passo a expor.

De acordo com a empresa em questão, a ausência de apuração de resultados anualmente foi devida à orientação do Parecer Normativo CST nº 345/71, cujo item 4, ao se referir à época em que deveria ocorrer a apuração e conseqüente divisão de resultados da sociedade em conta de participação, previu que tal apuração poderia ocorrer anualmente ou não, dependendo do que ficasse convencionado entre as partes componentes da sociedade em conta de participação ou da natureza do empreendimento a ser executado. Eis, portanto, a



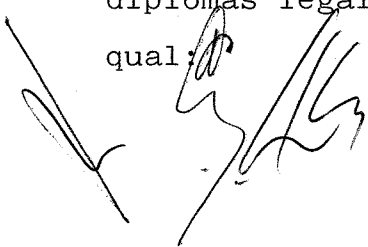
Acórdão nº-CSRF/01-0.512

orientação que induziu ao erro os contribuintes envolvidos.

Este entendimento da empresa, adotado pelo acórdão recorrido, não pode ser acolhido, pois se, de acordo com o art. 99 do CTN, o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, o que não dizer de um parecer normativo.

Conforme sobejamente esclarecido na Portaria GB-227, de 25.06.69, e na Instrução Normativa SRF nº 26, de 26.05.70, o parecer é baixado, tendo em vista a interpretação de determinado dispositivo legal aplicável a determinado caso concreto. Enquanto a lei fixa norma geral, o parecer fornece a interpretação dessa norma geral para o caso concreto e para todos os casos iguais. Por isso mesmo, ainda que determinado contribuinte adote a orientação do parecer expedido para solucionar dúvida de um consulente qualquer, a norma do art. 100 do CTN só seria aplicável se as hipóteses fossem idênticas, isto é, se a situação descrita na consulta e a situação concreta do contribuinte que deseja seguir a orientação do parecer fossem idênticas. As situações devem ser idênticas não só no tocante à matéria fática, mas também quanto à questão de direito, pois de nada aproveita a aplicação de um parecer a uma situação que embora idêntica descrita no ato administrativo, está sujeita a norma diversa daquela vigente ao tempo em que o parecer foi elaborado.

Há um velho princípio adotado pelos tribunais, segundo o qual tempus regit actum, e que se acha cristalizado em vários diplomas legais como, por exemplo, no art. 144 do CTN, segundo o qual:



Acórdão nº -CSRF/01-0.512

"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Este dispositivo, aliás, se encontra em consonância com o art. 101, que estabelece:

"A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste capítulo."

A legislação básica sobre a aplicação da lei no tempo está, sobretudo, na Lei de Introdução ao Código Civil, no qual também aparece a regra do tempus regit actum, no § 1º do art. 2º, que fixa a seguinte norma:

"A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior."

Postas as premissas acima, passo à sua aplicação ao caso em julgamento.

A sociedade em conta de participação foi proveniente do contrato particular, datado de 12.06.80, conforme doc. de fls. 12/20. O objeto dessa sociedade, conforme sua cláusula 2, de fls. 13, se acha assim descrito:

"2. DO OBJETO DA SOCIEDADE - A SOCIEDADE terá por objeto específico, a exploração da empreitada contratada pela TECHINT, em consórcio com a DRAGADOS, para a prestação dos serviços especiais

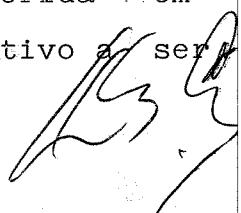
Acórdão nº-CSRF/01-0.512

lizados de fabricação e montagem, testes, carregamento e amarração dos módulos nºs 1, 4, 10, 11 e 13 para a Plataforma de Garoupa PGP-1, contratada pela Petrobrás (O CLIENTE)."

A cláusula 1, por sua vez, estabeleceria que a referida sociedade em conta de participação seria constituída nos moldes do art. 325 do Código Comercial, o que implicava na existência de um sócio ostensivo, que deveria assumir todas as responsabilidades da sociedade perante terceiros, inclusive perante a Fazenda Pública, o qual, para apurar os resultados e efetuar a distribuição dos mesmos aos sócios ocultos, deveria proceder à respectiva escrituração.

Note-se que o contrato de sociedade em conta de participação foi celebrado em 1980, tendo por objeto a exploração de empreitada para a prestação de serviços de fabricação e montagem, testes, carregamento e amarração de módulos para a plataforma destinada a exploração de petróleo. Tratava-se, portanto, de prestação de serviços a longo prazo. Por outro lado, como os serviços seriam levados a efeito a partir, pelo menos, da segunda metade de 1980, a lei aplicável ao caso seria o art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, e que atualmente se acha consolidado no art. 280 do RIR/80, o qual é específico para a hipótese de apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço determinado, de bens e serviços a serem produzidos.

Uma vez que na sociedade em conta de participação o sócio ostensivo é o único que se obriga perante terceiros (art. 326 do Código Comercial), deveria ter procedido à apuração de resultados de acordo com a lei vigente, dentro do princípio do tempus regit actum, o que significa que teria que apurar os resultados da referida empreitada anualmente. Por via de consequência, o ato normativo a ser



Acórdão nº-CSRF/01-0.512

levado em consideração seria a Instrução Normativa SRF nº 21/79, cujo item 3 estabelece a apuração de resultados, em cada período-base, segundo o processo da execução dos serviços, e não ao final da obra, disciplinando, aliás, o art. 10 do Decreto-lei nº 1598/77. Ainda que o item 4 do Parecer Normativo CST nº 345/71 orientasse de modo diverso, deixando a critério do contribuinte a época da determinação dos resultados, indicando, inclusive, o critério da anualidade como uma das alternativas, o vetusto princípio do tempus regit actum é que deveria ter orientado a matéria. Com efeito, o referido ato normativo foi expedido em 1971, época em que os contratos a longo prazo, por disposição expressa de lei, não obedeciam ao princípio da anualidade na apuração de resultados, conforme se vê pelo art. 210 do RIR/66 (Decreto nº 58.400, de 10.05.66), que estabelecia o seguinte:

"Art. 210 - Em casos como os de empreitadas de construção de estradas e semelhantes, a tributação abrangerá a totalidade dos resultados apurados em balanço final, relativo ao período da construção."

Os dizeres do dispositivo são, na essência, os mesmos do item 4 do Parecer Normativo CST nº 345/71, o que explica o porquê de o parecerista ter atribuído à sociedade em conta de participação, que era objeto de análise naquele caso concreto, a possibilidade de infringir a regra da competência de exercícios.

O parecer normativo não é lei. Ao contrário, é mero ato cujo objeto é interpretar a lei aplicável a um caso concreto. Ora, o caso concreto foi assim descrito: "Empresa solicita esclarecimentos sobre a contabilização e tributação das operações de sociedade em conta de participação, que constituiu com duas outras, para a execução de empreendimento por tempo determinado." É evidente que o parecerista tinha diante de si um caso em que a sociedade em conta

Acórdão nº -CSRF/01-0.512

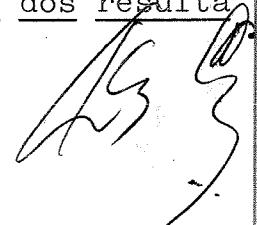
de participação fora constituída para a execução de serviços a longo prazo, por isso que o item 4, em questão, admitiu a apuração de resultados e a distribuição dos mesmos, anualmente ou não, acrescentando: "depende do que ficou convencionado entre as partes componentes da sociedade, ou da natureza do empreendimento a ser executado." Isto porque naquela época as empreitadas a longo prazo fugiam à regra da anualidade.

É evidente que o Parecer Normativo CST nº 345/71 previu a infringência do princípio da competência de exercícios não por se tratar de sociedade em conta de participação, mas porque à época havia previsão legal no sentido de que a prestação de serviços a longo prazo pudesse fugir à regra da apuração anual de resultados.

Entendo estar assim demonstrada a impossibilidade de aplicação daquela orientação do Parecer Normativo CST nº 345/71 a uma situação atual sujeita a legislação diversa.

Mais ainda. A própria sócia oculta sempre teve consciência de que a apuração de resultados da empreitada deveria ocorrer anualmente, conforme passo a demonstrar.

A fiscalização observou que a sócia ostensiva não apurara resultados, mas isto não quer dizer que a empresa não obtivesse rendimentos que deversem compor os resultados que não foram apurados, nem leva à presunção de que não foram distribuídos quaisquer resultados. A defesa se aproveitou da afirmativa dos agentes fiscais para alegar o contrato da sociedade só previa acerto de contas ao final do empreendimento. Esqueceu-se de dizer, no entanto, que também ficava acertado, entre as partes contratantes, a antecipação dos resulta

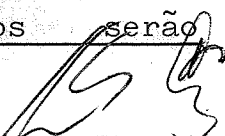


Acórdão nº CSRF/01-0.512

dos, de acordo com o andamento dos negócios. Aqui está a falácia: ale gou a interessada, já na impugnação, que, havendo um acerto de contas formal, ao término da empreitada, só nessa ocasião deveria haver apuração de resultados. Engana-se, pois sendo a sociedade em conta de participação uma sociedade destinada, pela sua própria essência, a ter existência limitada no tempo, o acerto de contas sempre haverá de existir. É o próprio art. 325 do Código Comercial, que define este tipo de sociedade como acidental e momentânea e como aquela em que duas ou mais pessoas se reúnem, sendo uma pelo menos comerciante, para lucro comum, em uma ou mais operações de comércio determinadas. Por sua própria natureza, torno a dizer, toda sociedade em conta de participação supõe um acerto de contas ao término do empreendimento, independentemente de o contrato assim o prever, justamente por ser sociedade momentânea.

Nota-se, por outro lado, que em nenhum momento a empresa ousou afirmar que nada recebera. Pelo contrário, utilizou-se de frases evasivas como, por exemplo, a de que, "sendo a impugnante sócia oculta e não tendo recebido qualquer comunicado do resultado de sua participação na sociedade, não poderia lançar em sua contabilidade qualquer valor arbitrária e alheamente." Muito bem salientou o Procurador da Fazenda Nacional, no entanto, que o acerto de con tas final e apuração de resultados anual não são coisas incompatíveis.

Não se pode ouvir, que o próprio contrato de sociedade em conta de participação previa, em suas cláusulas 8.3 ou 8.4 transcritas no relatório, que ouvesse, a par do acerto de contas final do contrato, uma apuração anual de resultados. Diz textualmente a cláusula 8.4: "Para o efeito de levantamento dos balanços, o primeiro exercício social corresponderá ao período entre o início do negócio e o dia 31 de dezembro seguinte. Os demais balanços serão



Acórdão nº-CSR/01-0.512

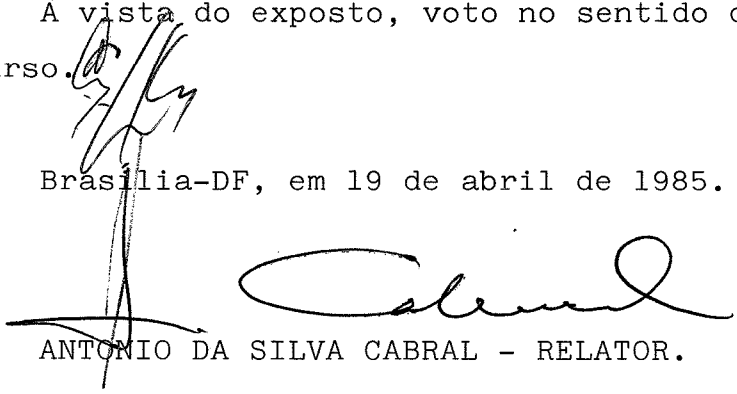
levantados anualmente." Ora, se o próprio contrato previa o levantamento de balanços anualmente, quer dizer que as partes não contrataram apenas o acerto de contas final.

A argumentação da sócia oculta se mostra, agora, contraditória, ao invocar o Parecer Normativo CST nº 345/71, para dizer que só estava obrigada a apurar resultados ao final da empreitada, pois tinha consciência de que isto não tem apoio na lei e o próprio contrato por ela celebrado previa a apuração anual de resultados.

Por fim, alega o sujeito passivo em suas contra-razões, que, mesmo na hipótese de o acórdão recorrido vir a ser reformado, nada terá a pagar, uma vez que já oferecera à tributação os resultados que foram distribuídos, nos quais, evidentemente, se acha inserida a quantia ora em questão. Esta matéria é pertinente à liquidação do débito e nada tem a ver com a polêmica em julgamento.

À vista do exposto, voto no sentido de se dar provimento ao recurso.

Brasília-DF, em 19 de abril de 1985.


ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR.