



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10480.005092/96-92
Recurso nº : 120.506 - *EX OFFICIO*
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXERCÍCIOS FINANCEIROS DE 1992 e 1993.
Recorrente : DRJ/RECIFE/PE
Interessada : M. BACELAR CONSTRUÇÕES LTDA.
Sessão de : 09 de novembro de 1999
Acórdão nº : 103-20.137

IRPJ - IRRF. TEORIA GERAL DO DIREITO - RELAÇÃO JURÍDICA MATERIAL - INOCORRÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DE LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE - A ofensa aos princípios de liquidez e certeza que devem povoar o lançamento contamina a segurança da relação jurídica e vicia o crédito tributário, retirando-lhe a sua eficácia.

IRPJ - IRRF - OMISSÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA - IMÓVEIS EM ESTOQUE - DESCARACTERIZAÇÃO DIANTE DE PRESUMÍVEL VENDA PLENA ULTERIOR DAS UNIDADES - POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA - OCORRÊNCIA NÃO EXIGIDA - Se os imóveis até então em estoque forem plenamente alienados (ou não noticiados contrariamente nos autos), a diferença entre os seus valores venais e os custos originários não corrigidos acarretará efeito operacional tributável nulo. Trata-se de mera postergação tributária a que se deve acoimar juros moratórios (na hipótese de alíquotas tributárias equalizadas), cuja incidência eleger-se-á o lapso temporal havido desde o período inicial até o da postergação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RECIFE/PE.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 1999



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ MAIA (Suplente Convocada), SILVIO GOMES CARDOZO, LÚCIA ROSA SILVA SANTOS E VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

Recurso nº : 120.506 - *EX OFFICIO*
Recorrente : DRJ/RECIFE/PE

RELATÓRIO

O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, consubstanciado no artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei nº 9.532/97, artigo 67 e Portaria MF nº 333, de 11.12.1997, art. 1º, recorre a este Colegiado de sua decisão de fls. 441/448, em face da exoneração prolatada no que concerne ao crédito tributário imposto à empresa M. Bacelar Construções Ltda., já identificada nos autos deste processo.

Em grau de recurso de ofício remanescem 02 (dois) autos de infração.

IRPJ - Consoante fls.03/29, nos anos-base de 1991 e 1992, consta o registro de omissão de correção monetária dos custos dos imóveis em construção, nos montantes de: ano-base de 1991: CR\$ 678.223.796,09 (item 1.1.1 do TEAF); no primeiro semestre do ano-calendário de 1992, CR\$ 108.081.474,22 (item 1.2.1 do TEAF); no segundo semestre do ano-calendário de 1992, CR\$ 901.475.510,39 (item 1.3.1 do TEAF. Enquadramento legal: arts. 4º, 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei Nº 7.799/89. Artigo 1º da Lei Nº 8.200/91. Artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 19 do Decreto Nº 332/91, c/c art. 387, inciso II do RIR/80.

IR-FONTE - ILL - auto de infração de fls. 10/15, decorre da exigência do tributo IRPJ e se refere aos exercícios financeiros de 1992 e 1993, no valor de 194.859,95 UFIR. Enquadramento legal com base no artigo 35 da Lei Nº 7.713/88.

Cientificada da exigência, em 08.05.96, apresentou impugnação, em 04.06.1996, instruindo-a com os documentos de fls. 75/100.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

Em síntese são estas as razões vestibulares de defesa extraídas da peça decisória singular:

"Correção Monetária a Menor dos Custos dos Imóveis.

Apresenta uma retrospectiva da legislação pertinente, para concluir que, apesar da autoridade fiscal ter apurado corretamente a diferença de correção monetária, cometeu um único equívoco em sua autuação, por não ter levado em consideração o fato dos bens objetos da correção monetária terem sido alienados antes da lavratura do auto de infração.

Com a alienação das unidades imobiliárias, o custo apropriado foi reduzido exatamente no montante da correção monetária que deixou de ser feita nos períodos-base considerados, o que significa que já foi pago o tributo que deixou de recolher nos períodos fiscalizados.

Para melhor compreensão dos fatos, apresenta uma análise dos efeitos da correção monetária em duas empresas, onde a primeira corrige os imóveis em estoque e a segunda, não.

Ao final demonstra que a carga tributária das duas empresas, ao longo de três períodos, é exatamente igual para ambas."

Às fls. 104/105, a autoridade singular entendeu necessária a realização de diligência fiscal, objetivando o deslinde de questões atinentes à exigência. Às fls. 107/111, acham-se os resultados da bem elaborada diligência fiscal.

Através Decisão nº 824/98 (fls. 441/448), a autoridade monocrática lavrou a seguinte sentença assim sintetizada em sua ementa de fls. 441:

"IRPJ - ILL - CONT. SOCIAL

CORREÇÃO MONETÁRIA. BEM BAIXADO

Improcede a exigência de correção monetária de imóveis em estoque para venda baixados, por estar ela compensada no resultado apurado em razão da baixa."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

Cientificada da decisão referida, por via postal (AR de fls. 452), em 11.06.1999, apresentou, em 13.07.1999, as seguintes razões a seguir elencadas:

Após resumir a exação fiscal e a decisão monocrática, assevera que a receita recebida dos seus clientes foi oferecida à tributação; e, como a atualização monetária dos valores registrados na rubrica "contas a receber" tinha como contrapartida conta de passivo denominada "Pendentes", que registrava as receitas recebidas para serem apropriadas quando da liberação da hipoteca, a conclusão não pode ser outra senão a de que também a atualização monetária já havia sido integralmente oferecida à tributação por ocasião da lavratura do auto de infração - fato esse que somente autorizava o lançamento com base na postergação, hoje "não mais possível de apuração, face o instituto da decadência", nas palavras da autoridade recorrida.

Quanto ao autos de infração decorrentes, requer sejam aplicadas à espécie, os mesmos efeitos afinal declarados.

Por fim, requer seja reconhecida como improcedente a exigência mantida pela autoridade recorrida.

Traz à colagem, às fls. 460/470, concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança, eximindo-a do depósito recursal de que trata a Medida Provisória nº 1.699-42.

Às fls. 471/488, anexa cópia de Contrato de Compra e venda – tipo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Senhor Presidente,

Recurso *ex officio* admissível em face do que prescrevem o artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 9.532/97, art.67, c/c a Portaria do Sr. Ministro de Estado da Fazenda sob o nº 333, de 11.12.1997.

I - DA QUESTÃO JURÍDICA CONCERNENTE AOS CONTRATOS DENOMINADOS DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA:

Em sua peça inaugural, de fls. 59/75, sob a égide das páginas 67, assevera a recorrente, mais à lume, que o pacto firmado com os interessados pela compra de unidades dos Edifícios Castelo de Cintra e Notre Dame, a que cognominou de promessa de compra e venda, visava a obtenção de recursos financeiros através de financiamento (mútuo) junto à Caixa Econômica Federal, com cláusula de garantia hipotecária. Com este financiamento, à época da concepção do lançamento dos empreendimentos pretendia-se viabilizar a construção do prédio a que se propôs na medida em que os demandadores das respectivas unidades pudessem se financiar, cada um a seu tempo (subcláusulas 4.1 e 4.9), haurindo recursos junto às instituições financeiras para colimação de suas intenções ou esgotando-se os seus recursos próprios - inteligência da subcláusula 1.3, "a" e "b". Desta forma, a hipoteca incidente sobre a unidade (inclusa a fração ideal) restará liberada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

Como corolário, infere a insurgente, que os empreendimentos, em seu nascedouro, principiaram-se sob o signo da **condição suspensiva**, registrando-se os sinais ou parte do preço recebido em conta do Passivo Exigível a Longo Prazo, a teor de "Receitas Recebidas Antecipadamente".

Tal fato, consigna-se, consubstanciado na subcláusula 1.2 da Promessa de Compra e Venda - Escritura Particular, de fis. 278. Em resumo, são estas as questões basilares extraídas da peça impugnatória e objeto do fulcro acusatório.

Sabe-se que a obtenção de financiamento junto a qualquer agente financeiro ou, alternativamente, quitação do débito com recursos próprios, não caracteriza condição vinculativa final para a validade do compromisso de compra e venda de imóvel celebrado entre as partes, conforme decisão da Terceira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - RESP. 130303/DF - Processo nº 97/0030585-6, de 01.02.1999).

Ainda que a melhor inteligência interpretativa das subcláusulas 1.3 e alíneas e 4.1 leve-me a concluir de forma indubitosa que se trata de mera alternativa de financiamento a que se oferecia aos interessados - e **não cláusula condicionante para implementação do negócio**, as suas alíneas "a" e "b", corroboram tal entendimento ao considerar a obtenção de financiamento como uma **hipótese**, entendendo tal vocábulo como uma mera suposição. Neste caso, a imissão de posse, obviamente, se submete às demais condicionantes do dispositivo contratual.

Ademais, após o advento da Lei nº 6.766/79, o compromisso denominado de promessa contratual firmado pelas partes, ainda que ultimado por meio de proposta aceita pelo alienante, ou outro qualquer instrumento do qual conste manifesta a vontade dos contratantes confere direito ao adquirente e não pode ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

rescindido pelo compromitente vendedor, imotivadamente, mormente quando não se admite arrependimento, consoante se extrai da subcláusula 8.1 (fls. 284).

Deste modo, a eficácia finalista e a ilação verbal expositiva de que o pacto encerra condição suspensiva queda-se curvo diante da ausência de vinculação e da melhor exegese das cláusulas contratuais. Vale dizer: a presença da subcláusula 1.3 reconhece, similarmente, de forma inequívoca, a fragilidade potencial dos recursos próprios de seu público-alvo, abrigando-o, com fendas alternativas, dos prejuízos que advierem de possíveis inadimplências defluentes das frustrações dos capitais indisponíveis de terceiros financiadores.

A não admissão pactuada do arrependimento, ao contrário de ser tão-somente um *reforço*, ou uma obrigação condicional, conduz o contrato, inexoravelmente, aos princípios de irretroatividade e irrevogabilidade (subcláusula 8.1) - princípios estes consuetâneos com o caráter resolutivo da convenção a que se alude. Por outro lado, a renúncia expressa à faculdade conferida no artigo 1.095 do Código Civil Brasileiro, importa em perdas penitenciais de sinal ou entrada (arras) conforme valores estipulados nas subcláusulas 7.1 e 7.2, em sendo estas expressamente pactuadas.

Como estuário do que fora assinalado, a entrada ou sinal repercute na grade de variação patrimonial dos promitentes compradores, *máxime* quando se lhe outorga direitos sobre a fração ideal do terreno adquirido. Neste ponto, ainda preliminar, colima-se a concretude do fato gerador da obrigação tributária, neste mister, devendo, tal cometimento, compulsoriamente, perfilhar as suas declarações de rendimentos/PF. -, tanto na ótica das origens como das aplicações dos recursos. *Mutatis mutandis*, este fato deve ser entendido como a imagem da recorrente refletida no espelho de seus clientes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

Como envoltório, urge, pois, ainda que destinado a instituto diverso, colacionar os artigos 218 e 128 do Código Comercial como arrimo supletivo convalidador ao que fora, até aqui, explanado:

"ART. 218 - O dinheiro adiantado antes da entrega da coisa vendida entende-se ter sido por conta do preço principal, e para maior firmeza da compra, e nunca com condição suspensiva da conclusão do contrato; sem que seja permitido o arrependimento, nem da parte do comprador, sujeitando-se a perder a quantia adiantada, nem da parte do vendedor, restituindo-a, ainda mesmo que o que se arrepender se ofereça a pagar outro tanto do que houver pago ou recebido; salvo se assim for ajustado entre ambos como pena convencional do que se arrepender (art. 128).

ART. 128 - Havendo no contrato pena convencional, se um dos contraentes se arrepender, a parte prejudicada só poderá exigir a pena (art. 218)."

A condição resolutiva do acordo contratual emerge não só das conclusões pretéritas, como deriva expressamente do referido contrato, pontificando-se as disposições sob os n.ºs. 4.8, 4.9 (fls. 282), 7.3, 7.4 (fls. 283) e 7.5 (fls. 284).

Tal condição, similarmente, também resta presente, de forma tácita (artigo 119 do código civil) no item 4.6 do acordo contratual em discussão, mormente por facultar ao alienante transacionar junto a terceiros as notas promissórias havidas aos compradores e representativas de parcela do preço. Tal inferência emerge da conclusão óbvia de que a transformação do caráter *pro solvendo* para o de *pro soluto* das notas promissórias, a um tempo desata tais títulos de crédito do contrato (o que o torna perfeito e acabado) e, similarmente, confere disponibilidade jurídica e, conseqüentemente, tipifica o fato gerador do imposto de renda, na medida em que tais títulos, pela sua natureza, se bastam a si mesmos, com traços indiscutíveis de independência ao não se ligarem ao ato originário de onde provieram.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

II - REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS:

Em nenhum momento de sua defesa, nestes autos, a fiscalizada produziu provas de que tivesse observado as normas da IN/SRF nº 84/79, tendo deixado de demonstrar que houvesse optado pelo cômputo de custos orçados, no prazo certo, em relação a cada empreendimento, separadamente.

Similarmente, não se detectou a existência de registro permanente de estoques para determinação do custo dos imóveis vendidos e do quantitativo alienado, consoante a exegese do Decreto-lei N° 1.598/77, art. 27).

Portanto, dentro deste cenário de assinalada precariedade probante é que se remete a análise e a decisão do presente litígio.

Para o deslinde da questão de fundo - objeto deste recurso de ofício (itens 1.31.1, 1.2.1 e 1.3.1), louvo-me nas conclusões da diligência fiscal levada a termo pelo próprio fiscal autuante (fls. 107/111).

Assinala o seu autor, *in verbis*, às fls. 108: *Nos períodos alvos da fiscalização, a empresa não contabilizava os custos incorridos de forma individualizada para cada unidade imobiliária, e, sequer, para cada edifício em construção ou concluído. Os assentamentos contábeis eram feitos de forma globalizada nas contas: Imóveis Em Construção (1.02.07.000), Imóveis Concluídos (1.02.08.000) e Despesas Diretas (3.01.00.000). A empresa procedia à correção monetária dos saldos iniciais das contas de Imóveis em Construção (cód.: 1.02.07.000) e das contas de Imóveis Concluídos (1.02.08.000); no entanto, inexplicavelmente, deixava de proceder à correção monetária dos custos incorridos durante o período de apuração. A empresa foi tributada por deixar de pagar o IRPJ e tributos reflexos (C. Social e ILL), em obediência ao princípio da competência dos exercícios.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

Ainda que o exemplo didático de fls. 61/65 malfira, a partir do ano "X1", a consistência de suas demonstrações financeiras, mormente por não contemplar ou considerar com insuficiência a correção monetária devedora do Patrimônio Líquido – fato que compromete o montante de seus resultados de fls. 65 (mas não as conclusões dissertadas), ora, no caso vertente, resta manifesto que a ausência de correção monetária nos imóveis em estoque, quando cotejada com a materialização de sua alienação, resultará em um lucro operacional maior, mormente pelo diferencial entre o custo contábil havido pelo seu valor original e o valor da alienação – aspecto que redundará, no horizonte de **venda plena das unidades**, em nulidade absoluta ensejada pela ausência de correção monetária dos custos incorridos. Desta forma, restaria ao fisco aprofundar as suas investigações objetivando aferir as assertivas da recorrente nesta direção, escoimando-se a exigência da dupla incidência, e exigindo-lhe a cobrança dos juros moratórios pelo interregno da postergação, condicionada tal exigência a que as alíquotas dos tributos e contribuições tenham os seus percentuais uniformizados por lei (PN-CST N° 02/96). Ou, mais pertinente seria a investigação de omissão de vendas ou subfaturamento destas mesmas unidades.

Quedou-se o ente tributante no campo da superficialidade acusatória, mister se afirmar, em ofensa meridiana ao que prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional e parcialmente aqui reproduzido: ***"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido (...)."***

Assim, na atividade do lançamento, a caracterização plena da matéria tributável e o seu montante não de restar perfeitamente configurados, sob pena de não se poder sequer afirmar ter ocorrido o fato gerador. E, esta caracterização é mister da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

autoridade administrativa, a quem compete a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Ricardo Mariz de Oliveira, *in* "Presunções no Direito Tributário" (Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 9, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1.991) preleciona:

"Das mesmas regras legais fundamentais evidencia-se a impossibilidade de presumir a ocorrência efetiva do fato gerador descrito em tese na lei. Isto é, não só o legislador ordinário não pode declarar como fato gerador, por ficção ou presunção, algo que concretamente não se acomode aos conceitos fundamentais da Constituição e do CTN, ou que efetivamente não tenha ocorrido tal como previsto nas leis maiores, como também o aplicador da lei ordinária não pode presumir que o fato descrito como hipótese na lei ordinária tenha ocorrido realmente."

Registre-se que, sem a diligência fiscal encetada, verberaria incompreensível o desfecho acusatório inicial, mercê da notável falta de tipificação da matéria em que os autos se escudam.

A inexistência de liquidez e certeza do crédito tributário, vale dizer, *o quê e o quanto* do negócio jurídico contaminam o lançamento fiscal pela via da insegurança da relação jurídica, retirando-lhe a sua exigibilidade.

Desta forma, concluo que o lançamento fiscal naufraga em explícito paralogismo, despido dos apanágios de certeza e liquidez que devem nortear as conclusões das ações fiscais.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - ILL

Inexistindo acusações específicas referentes a este tributo, o decidido acerca da exação principal (IRPJ) a este se estende, em face do seu nexó de causa e efeito.

MSR*12/11/99



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

CONCLUSÃO:

Oriento o meu voto no sentido de se **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso
ex officio.

Sala de Sessões - DF, em 09 de novembro de 1999

NEICYR DE ALMEIDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10480.005092/96-92
Acórdão nº : 103-20.137

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em **10 DEZ 1999**


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, **28 DEZ 1999**


NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL