

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
RECURSO Nº : 110.630
MATÉRIA : IRPJ - EXS: DE 1988 e 1989
RECORRENTE : CONSTRUTORA LÍDER LTDA
RECORRIDA : DRJ EM BELO HORIZONTE-MG
SESSÃO DE : 18 DE MARÇO DE 1997
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

RESULTADO DE EMPRESAS QUE PRATICAM A COMPRA E VENDA, CONSTRUÇÃO OU INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. MOMENTO EM QUE SE CONSIDERA EFETIVADA A VENDA- CONDIÇÃO SUSPENSIVA- Para efeito do item 10 da Instrução Normativa 84/79, só se caracteriza como condição suspensiva a que subordine a **eficácia da compra e venda** a evento futuro. Rescisão administrativa por interesse público caracteriza-se como condição resolutiva, pois autoriza o desfazimento do negócio quando prejudicial à coletividade.

OPÇÃO POR COMPUTAR O CUSTO ORÇADO- Se a empresa não apurou o lucro bruto na venda de um empreendimento em determinado exercício por entender que estava ela subordinada a condição suspensiva, e se esse reconhecimento está sendo determinado de ofício, tem o contribuinte o direito de , por ocasião do lançamento de ofício, exercer a opção pela inclusão do custo orçado na apuração do lucro bruto.

PROVA- Todos os fatos que reduzem o lucro real a ser oferecido à tributação devem estar comprovados por documentos hábeis e idôneos. Laudos de avaliação que se louvam em informações e na escolha arbitrária do avaliador, que não se façam acompanhar de elementos comparativos e de pesquisa, não se prestam para fins de reduzir o resultado e, conseqüentemente, o imposto.

ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL- Configuram-se como mútuo, para efeito do reconhecimento da receita de correção monetária, os adiantamentos com aquela finalidade se o aumento de capital não se efetivar por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual que ocorrer após o ingresso dos recursos na sociedade.

TRD - Até a entrada em vigor da Lei 8.218/91, os juros de mora não podem ser calculados segundo os índices da TRD.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de **recurso** interposto por CONSTRUTORA LÍDER LTDA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18

ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral, Raul Pimentel e Francisco de Assis Miranda, que proviam mais os itens: a) imposto postergado (provisão para ajuste de bens ao valor de mercado); b) omissão da Correção Monetária sobre empréstimos a coligada; c) omissão da Correção Monetária sobre passivo fictício relativo a venda de imóvel.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 19 MAI 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, KAZUKI SHIOBARA e CELSO ALVES FEITOSA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810
RECURSO Nº : 110.630
INTERESSADA : CONSTRUTORA LÍDER LTDA

RELATÓRIO

Conforme auto de infração de fls. 1/5, exigiu-se de Construtora Líder Ltda. créditos tributário no valor de 4.003.929,30 UFIR, sendo 767.304,10 a título de imposto de renda -pessoa jurídica. e a diferença. a título de multa de ofício e juros de mora.

Os fatos que ensejaram a exigência estão assim descritos pelo autuante :

1 - Receitas não tributadas (ajuste do lucro do exercício)

1- Venda de imóvel a prazo

Imposto postergado no exercício de 1988/87 caracterizado pela venda de imóvel em construção à LBA, sem oferecer à tributação no ano-base de 1987 a parcela proporcional ao lucro bruto apurado nos termos da IN 84/79 e 23/83, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Ano-base 1987 - Exercício 1988CZ\$ 119.364.426,10

2 - Venda de imóveis a prazo sob condição suspensiva

Imposto postergado nos exercícios de 1988 e 1989, anos-base de 1987 e 1988, caracterizado pela contabilização indevida dos recebimentos como antecipação de clientes, em lugar de reconhecê-los como receita operacional do ano, devido à inexistência da implementação da condição suspensiva determinada na IN 84/79.

Foram apuradas as seguintes bases de cálculo conforme Quadros Demonstrativos e Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Base de cálculo

Ano-base de 1977.....1.779.581,66
Ano-base de 1988.....206.958.538,20

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

Ano-base de 1988.....	3.966.371,44
Ano-base 1987- Exercício 1988.....CZ\$	1.779.581,66
Ano-base 1988- Exercício 1989.....CZ\$	210.924.909,64

2 - Despesa/Custo indedutível (ajuste do lucro real)

1 - Apropriação indevida de encargos financeiros

Antecipação indevida para o ano de 1988 de despesas do ano seguinte, 1989, sem promover o respectivo ajuste do lucro líquido no LALUR, postergando o pagamento do imposto devido, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

Ano-base 1988 - Exercício de 1989.....CZ\$	620.001.272,60
--	----------------

2 - Provisão indevida em 1988

Imposto postergado no exercício de 1989/88 caracterizado pela constituição de provisão para imóveis a comercializar em 31/12/88, não respaldada em laudo fundamentado, como determina o § 1º do Art. 8º da Lei 6.404, conforme descrito no termo de verificação fiscal em anexo.

Ano-base 1988 - Exercício 1989.....CZ\$	672.918.514,20
---	----------------

3 - Correção Monetária

1 - Correção monetária sobre empréstimos

Omissão de receita de correção monetária sobre empréstimos concedidos a pessoas jurídicas coligadas, controladas, interligadas - AGROSSANTA - Agropecuária Santa Idália S/A, não apropriada na contabilidade e/ou LALUR, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo

Ano-base 1988 - Exercício 1989.....CZ\$	72.954.403,79
---	---------------

2- Omissão de receita

Omissão de receita de correção monetária de imóveis, caracterizada pela venda fictícia de imóveis em estoque, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo

Ano base 1987 - Exercício 1988.....CZ\$	369.895.852,41
Ano base 1988 - Exercício 1989.....CZ\$	605.521.856,30

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

As infrações cometidas estão explicadas no Termo de Verificação Fiscal de fls . 15/24 como a seguir :

“OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA - IMÓVEIS
Aos 16.12.87 a Construtora Líder Ltda. “vendeu” para a Construtora Real Ltda, empresa do mesmo grupo e dos mesmos donos, vários imóveis em estoque, conforme descritos no quadro demonstrativo nº 1.

Para que se procedesse à venda esses imóveis foram avaliados por Guilherme Brandão Federman, Engenharia de Avaliações e Serviços Técnicos Ltda.- CGC 22.571.087/0001-90, que expediu laudos de avaliação com datas posteriores ao evento e a preços de mercado em dezembro de 1987 próximos ao custo contábil dos imóveis em dezembro de 1986.

Com isso, um ano de correção monetária dos imóveis em estoque sumiu. Não foram apresentados os critérios de avaliação e os elementos de comparação adotados, essenciais para a eficácia dos laudos, nos termos do artigo 8º, § 1º da Lei 6.404/76. Só houve pagamento de quatro laudos, conforme NFF 000023, documento em anexo, sendo os demais laudos concedidos graciosamente à empresa, inclusive aqueles que avaliaram os imóveis situados noutro Estado, em Cabo Frio/RJ.

Verificamos, também, que não obstante tratar-se de alienação de bens imóveis, não houve a transcrição no Registro de Imóveis em nome da adquirente, Construtora Real Ltda., bem como, não foram apresentadas a esta Fiscalização as competentes escrituras de compra e venda devidamente registradas.

Constatamos que no desdobramento seguinte dessa operação, não obstante os imóveis tenham sido vendidos - sem correção monetária - quinze dias depois, em 31.12.87, a Cosntrutora Líder incorporou a Construtora Real Ltda., voltando os imóveis para o estoque da Construtora Líder de onde, de fato, nunca saíram, mas com isso a correção monetária do período compreendido entre 31.12.86 e 31.12.87 evaporou-se e não foi submetida à tributação.

Em vista do exposto, resultou comprovado para esta Fiscalização que não existia entre as partes contratantes a vontade manifesta de vender, por

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

parte da Construtora Líder Ltda. e a de comprar por parte da Construtora Real Ltda, tratando-se de venda meramente contábil, realizada com o intuito de elidir a correção monetária dos imóveis em estoque em 31.12.87.

O artigo 19 do DL 2.065/83 prescreve que, a partir do período-base correspondente ao exercício financeiro de 1985, a correção monetária do custo dos imóveis em estoque, prevista no art. 27, item III e § 2º do DL 1.598, de 26.12.87, passa a ser obrigatória.

O DL 2.072/83, em seu art. 8º III, determina que a correção monetária do custo dos imóveis em estoque, obrigatória segundo o disposto no art. 19 do DL 2.065/83, será feita , em relação aos imóveis existentes no balanço de abertura do período-base correspondente ao exercício financeiro de 1985, mediante a aplicação dos seguintes percentuais sobre a variação da ORTN do período.....III 100% nos períodos-base correspondentes aos exercícios financeiros de 1987 e seguintes.

Assim sendo, procedemos à correção monetária da conta Imóveis em Estoque, conforme consta do quadro demonstrativo nº 2, tendo sido encontrado o valor de CZ\$ 369.895.852,41 não submetido à tributação no exercício de 1988 período-base de 1987.

Tendo em vista que no cálculo da correção monetária oferecida como receita do exercício de 1989, período-base de 1988 foi utilizado como custo original o valor da “venda”ou re-aquisição dos imóveis, enquanto o valor correto seria o valor corrigido em 31.12.87, assim procedendo a empresa deixou de oferecer à tributação uma diferença no valor de CZ\$ 2.567.593.716,81 no Ex. 89/88, a título de correção monetária conforme quadro Demonstrativo nº 3.

.....
.....

IMPOSTO POSTERGADO-VENDA IMÓVEL LBA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

O contribuinte vendeu à Legião Brasileira de Assistência - LBA, em 17/07/87 um imóvel em construção por CZ\$ 318.251.545,37 (equivalente a 868.377,16 OTNs), com coreção monetária à base da variação da OTN, com pagamento parcelado.

Contabilizou o valor pago pelo cliente em 1987 na conta 219.906.0601-1 Adianta.Cientes Edf. Real Center, no valor de CZ\$ 205.550.638,11, sem oferecer à tributação no ano-base de 1987 a parcela proporcional ao lucro bruto apurado nos termos da IN 84/79 e 23/83.

O contribuinte não optou por utilizar o custo orçado para este empreendimento e a venda não foi efetuada com condição suspensiva, conforme doc. de fls.

.....
.....

IMPOSTO POSTERGADO - PROVISÃO PARA IMÓVEIS A
COMERCIALIZAR

Verificamos que o imóvel constituído pelos lotes 18, 19, 20 QD 4 A Sto. Agostinho, BH, constava na contabilidade da empresa em 31.12.88 pelo valor de CZ\$ 1.511.113.887,69.

Através do laudo de avaliação 624/88 de Guilherme Brandão Federman- Engenharia de Avaliações e Serviços Técnicos - CGC 225.710.870/001-90, mencionado imóvel foi avaliado em CZ\$ 800.000.000,00 nesta mesma data.

Desta forma, a empresa constituiu a provisão para ajuste de imóveis a comercializar, no valor de CZ\$ 711.113.887,69 em 31.12.88 (1.511.113.887,69 - 800.000.000,00)

VF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

Intimada a fiscalizada em 27/7/92 a indicar as fls do Diário onde foi contabilizado o pagamento do laudo de avaliação, informou que não houve pagamento do serviço executado, uma vez que o mesmo fora gratuito.

Intimada a empresa em 03/08/92 a apresentar os documentos referentes às pesquisas efetuadas, bancos de dados consultados, considerações técnicas desenvolvidas e demais critérios adotados para instrução do mencionado laudo, utilizado e fornecido pelo avaliador, conforme determina o § 1º do art. 8º da Lei 6.404,76, elementos essenciais para a eficácia do laudo, informou não possuir respectivos dados.

Os elementos de comparação são essenciais para eficácia do laudo, não bastando simples declarações genéricas sobre preços, não escorados em documentação de suporte.

Procedemos ao cálculo da diferença de imposto, uma vez que a provisão para imóveis a comercializar, não respaldada em laudo fundamentado e constituída no período-base de 1988 foi revertida no período-base seguinte.

.....
.....

EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS

Verificamos, conforme legislação em vigor, que nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deve reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da OTN (art. 21 DL 2.065/83).

Essa obrigação é aplicável a partir de todos os contratos compreendidos dentro do período-base, sendo irrelevante a forma pela qual o empreendimento se exteriorize.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

Segundo a IN 127/88, os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica a sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo desde que : a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento contratual e irrevogável de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital e b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira assembléia geral extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora, o que não ocorreu.

Através da ata de reunião da Agrossanta-Agropecuária Santa Idália S/A, documento em anexo, constatou-se que em 11/08/88 houve aumento de capital com subscrição do Fundo de Investimento do Nordeste -FINOR no valor de CZ\$ 10.000.000,00 passando a posição do capital social de CZ\$ 209.970.067,00 para CZ\$ 219.970.067,00, sem contudo ocorrer aumento de capital com recursos fornecidos pela Construtora Líder Ltda.

Através dos quadros demonstrativos nºs 4 e 5 apurou-se os valores de CZ\$ 15.878.816,96 e CZ\$ 157.075.586,83 a título de correção monetária - empréstimos entre empresas.

.....
.....

DESPESA INDEDUTÍVEL- DESPESA FINANCEIRA- VARIAÇÃO
MONETÁRIA PASSIVA

A construtora contabilizou a débito da conta 311.103.0007-0 Vari. Mont. Passivas em 31.12.88, indevidamente, o valor de CZ\$ 655.192.971,00 e a crédito da conta Financiamentos CEF correspondente à correção monetária de janeiro /89 (28,79006%) do saldo devedor do contrato de mútuo de 26.07.86. Antecipou desta maneira para o ano de 1988 despesa do ano seguinte 1989 sem promover o respectivo ajuste ao lucro líquido no LALUR, postergando o pagamento do imposto devido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

.....
.....

IMPOSTO POSTERGADO - VENDA DE IMÓVEL SEM
IMPLEMENTAÇÃO DA CONDIÇÃO SUSPENSIVA

O contribuinte contabilizou os recebimentos relativos à venda de unidades imobiliárias nos exercícios de 1988 e 1989, períodos-base de 1987 e 1988, como Adiantamentos de Clientes - conta do passivo nº 219, alegando que as operações foram contratadas com cláusula suspensiva.

Solicitado a comprovar a existência da condição suspensiva destas operações e sua implementação, o contribuinte informou que : 1) As condições suspensivas encontram-se nos contratos de compra e venda e referem-se à obtenção de financiamento, após o habite-se. Nestes contratos de compra e venda também se encontra a possibilidade do comprador quitar o valor que poderia ser financiado. 2) Que a implementação da condição se verificaria no momento em que o comprador obtivesse o financiamento ou quitasse o valor restante com recursos próprios.

Conforme legislação vigente, o lucro bruto na venda de cada unidade imobiliária será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento ou quando implementada a condição suspensiva.

Condição suspensiva, conforme definida pela IN 84/79, item 10, caracteriza-se pela existência de condição que subordine a aquisição do direito à verificação do fato nele previsto.

Da documentação apresentada pela empresa e juntada pelo Fisco como elemento de prova infere-se que :



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

- 1) Nas escrituras definitivas de compra e venda não houve financiamento.
- 2) Nas promessas de compra e venda com cláusula de condição suspensiva as mesmas não foram implementadas, ou seja, o cliente pagou a aquisição da unidade imobiliária a prazo, com recursos próprios.

Desta forma, a Fiscalização elaborou quadros demonstrativos para apuração do lucro na venda, reconhecendo o lucro tributável proporcionalmente à receita realizada.

Nestes quadros demonstrativos foram utilizadas as escrituras de compra e venda para determinação do valor das vendas, a contabilidade para determinar a parcela recebida e o custo total, inclusive o custo orçado quando apurado e apresentado pelo contribuinte.

.....
.....”
.....

A impugnação do contribuinte deu origem ao presente litígio, julgado em primeira instância pelo Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte, que entendeu parcialmente procedente a ação fiscal, decidindo, resumidamente, o seguinte :

- **Item 1.1 do auto de infração** (Imposto postergado- Venda de imóvel à LBA):

Lançamento procedente em parte, para inclusão, para efeito de apuração do lucro bruto, do custo do terreno corrigido até 31/12/87.

- **Item 1.2 do auto de infração** (Imposto postergado- Venda de imóvel sem implementação da condição suspensiva) :

Lançamento procedente.

- **Item 2.1 do auto de infração** (despesa/custo indedutível):

VF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

Lançamento parcialmente procedente, para reduzir as variações monetárias passivas glosadas, de acordo com a declaração prestada pela Caixa Econômica Federal e anexada pelo contribuinte.

- **Item 2.3 do auto de infração** (Provisão para imóveis a comercializar):

Lançamento procedente

- **Item 3.1 do auto de infração** (Empréstimos entre empresas)

Lançamento parcialmente procedente, para excluir a correção monetária sobre a parcela de CZ\$ 7.000.000,00, incorporada ao capital até a data da primeira AGE.

- **Item 3.2 do auto de infração** (Omissão de receita de correção monetária- imóveis)

Lançamento procedente.

- Juros segundo a TR

Procedente.

De sua decisão, a autoridade recorre de ofício a este Colegiado.

A empresa, por sua vez, apresenta recurso voluntário, alegando que a autoridade singular acolheu apenas as partes da impugnação relativas a erros materiais praticados ora pelo contribuinte, ora pelo autuante, nada acolhendo quanto às razões de direito. Ratifica a impugnação e articula, ainda, os seguintes argumentos, a seguir resumidamente reproduzidos :

-**Item 1.1 do auto de infração:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

a) - Condição suspensiva

A venda à LBA foi PROMETIDA em caráter irrevogável, porém com CLÁUSULA SUSPENSIVA, face à sujeição às normas do Decreto-lei 2.300/86, cujo artigo 68 , inciso XIII, determina que constitui motivo de rescisão do contrato “razões de interesse público”. A autoridade singular, após reconhecer a submissão do negócio às normas do DL 2.300/86, estranhamente, decide pela inexistência da condição suspensiva.

A expressão “razões de interesse público” é muito vaga e, obviamente, seriam razões futuras e incertas- o que vem de encontro ao pressuposto da existência de condição suspensiva. Qualquer evento que viesse a ocorrer justificaria a rescisão do contrato, por decisão unilateral do administrador público. Tratava-se, pois, de compromisso fragilíssimo, negócio totalmente inseguro, não podendo ser caracterizado como perfeito e acabado.

A autoridade julgadora afirmou que a venda do imóvel foi efetivada através de escritura pública de promessa de compra e venda, cujo compromisso foi feito em caráter irrevogável e irretratável, excluída a hipótese de arrependimento, o que afasta a tese de tratar-se de condição suspensiva. Há, nessa conclusão, dois equívocos. Primeiro, o que foi efetivado na escritura pública foi o COMPROMISSO DE COMPRAR E VENDER e não a transmissão da propriedade. Portanto, a escritura de promessa não gera direito, mas expectativa de direito, que só seria consumado quando da lavratura da escritura definitiva, SE ATÉ LÁ NÃO OCORRESSE NENHUMA RAZÃO DE INTERESSE PÚBLICO QUE DETERMINASSE O DESFAZIMENTO DO NEGÓCIO. Segundo, porque a irrevogabilidade e irretratabilidade não afastam a tese da condição suspensiva, mas a fortalecem. O contrário é que descaracterizaria, porque a eficácia do negócio se subordinaria à vontade das partes.

b) - Alternativa, por hipótese

10-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

A autoridade , no seu relatório, diz que a interessada solicitou , caso não acolhida sua tese de condição suspensiva, que se considerasse como custo orçado o custo real incorrido até o final da obra, além do custo corrigido do terreno, porém a empresa não solicitou nenhuma alternativa, apenas denunciou erro praticado pelos autuantes na apuração da base de cálculo, segundo seu entendimento.

O julgador reconheceu um dos erros praticados pelo autuante, computando o custo corrigido do terreno, mas não computou como custo orçado o custo real, sob o argumento de que o contribuinte não optou pela inclusão do custo orçado no custo do imóvel vendido. Trata-se de sofisma, pois se o contribuinte não apurou resultado, como dizer que ele exerceu opção pela não inclusão do custo orçado na apuração do resultado? A autoridade, entendendo que o contribuinte deveria ter apurado resultado, teria que computar todos os custos que o contribuinte teria direito de computar na data da apuração.

Diga-se, por oportuno, que a inclusão do custo orçado na apuração dos resultados das unidades de vendas prometidas , de unidades não concluídas, sempre foi feita com habitualidade pela recorrente.

Item 1.2 do auto de infração.

Venda de imóveis sem implementação da condição suspensiva

A autoridade julgadora entendeu não haver cláusula com condição suspensiva, destacando que :

a) As escrituras definitivas de compra e venda não mencionam a existência de financiamento;

b) Nos contratos de promessa de compra e venda também não constam cláusulas referentes a financiamentos; e

105

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

c) Nos contratos de promessa de compra e venda marcados com cláusula de condição suspensiva, cada cliente pagou a aquisição da unidade imobiliária com recursos próprios, sem se socorrer do financiamento.

Quanto ao item **a)** supra, a condição suspensiva é contratada no ato da venda, e não quando da lavratura da escritura definitiva, que normalmente ocorre no ano seguinte.

Quanto ao item **b)** , basta verificarem-se os contratos juntados ao processo para ver neles as citações relativas à condição suspensiva.

Quanto ao item **c)** , a recorrente reafirma que não ocorreu qualquer prejuízo para a Fazenda. O julgador afirmou que “não há como acatar tal argumento tendo em vista que o valor correspondente à correção monetária dos imóveis em estoque integra também o custo incorrido a ser computado para fins de apurar o lucro bruto ”.

Equivocou-se a autoridade julgadora porque :

a) Não se tendo apurado o lucro no ato da venda, as respectivas unidades permaneceram no circulante, para onde foi, também, a correção monetária das mesmas, sem transitar, portanto, a débito da conta de resultado.

b) Apenas a contrapartida da correção foi para a conta de resultado, através do crédito à conta “Correção Monetária do Balanço “, que, afinal, vai compor o lucro líquido do período-base.

c) As unidades vendidas não são corrigidas na data da baixa.

Levando-se em conta que, no presente caso , a contrapartida da correção monetária das referidas unidades é superior ao lucro apurado pela Fiscalização, o fato de não ter apurado lucro na data da venda não ocasionou

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

prejuízo à Fazenda. Esse fato justifica o cancelamento da exigência. Caso contrário, seria forçoso refazer o lucro líquido e o lucro real de cada período fiscalizado para excluir-se a contrapartida da correção monetária, sob pena de se estar incorrendo em bi-tributação.

Item 2.1 do auto de infração.

A recorrente reconhece o acerto da retificação procedida pela autoridade de primeira instância.

Item 2.2 do auto de infração.

Provisão para imóveis a comercializar

O julgador reconhece a obrigação de que os estoques devem ser ajustados ao valor de mercado e que os artigos 189 e 222 do RIR/80 não exigem a existência de laudos, mas refuta a provisão afirmando que os laudos apresentados não merecem fé. Se a lei não exige laudo, não cabe à autoridade exigi-lo e, mais ainda, questioná-lo quando foi elaborado espontaneamente. Sobre a eficácia dos laudos de avaliação, cite-se os Acórdãos 105-5.319 e 5.320/91 (DOU 17/06/91) e 101-81.970/91 (DOU 14/02/92)

Item 3.1 do auto de infração.

A tributação deu-se sob a alegação de que a empresa não reconheceu, por ocasião do balanço de 1988, a correção monetária dos valores transferidos como adiantamento para futuro aumento de capital para sua coligada AGROSSANTA, uma vez que essa empresa não o incorporou ao capital na AGE de 11/08/88.

O julgador singular excluiu da tributação parte do valor lançado (CZ\$ 15.878.816,96), mantendo, entretanto CZ\$ 57.075.586,88. Argumentou a autoridade que embora a Reunião do Conselho de Administração e a Assembléia


16

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

Geral Extraordinária sejam definidas de forma distinta na Lei 6.404/76, ambas têm poder de determinar aumento do capital social, quando, na verdade, só a AGE o detém.

A IN 127/88 prescreve , como condição para não configurar o mútuo, que “o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira assembléia geral extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade”.

Em 08/08/88 não houve AGE, mas sim Reunião do Conselho de Administração, não tendo, assim, ocorrido qualquer ofensa às disposições citadas como infringidas.

Item 3.2 do auto de infração.

Omissão de receita de correção monetária-imóveis.

Entendeu o julgador que a venda dos imóveis à Construtora Real foi fictícia, e que a Recorrente se utilizou de artifício meramente contábil para esquivar-se de proceder à correção monetária dos referidos imóveis até o final do ano.

A venda dos imóveis pela Líder objetivou amortizar sua dívida para com sua coligada, Construtora Real, por faltar-lhe recursos, em espécie, para fazê-lo. E, ainda, a operação foi revestida de todas as formalidades necessárias à sua eficácia, e que o fato não acarretou qualquer prejuízo à Fazenda Pública. Os motivos que levaram a Fiscalização a efetuar o lançamento são refutados com as seguintes indagações:

a) - Onde está escrito que os imóveis do Ativo Circulante devem ser corrigidos até a data da respectiva baixa?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

b) -Onde está escrito que uma empresa não pode adquirir imóveis de outra empresa do mesmo grupo?

c) - Onde está escrito que a transação só é válida para efeito de imposto de renda quando lavrada por escritura pública?

d)-Onde está escrito que a adquirente não pode incorporar a empresa que lhe vendeu imóveis?

Quanto aos laudos de avaliação, invoca-se os acórdãos deste Conselho, já mencionados neste recurso. A contestação subjetiva do laudo não basta para descaracterizar a operação. Para repudiar o laudo é preciso comprovar sua imprestabilidade.

Afirma ainda, a autoridade julgadora, que "tal manobra"acarretou prejuízo ao Erário Público.

A operação foi legítima, e não ocasionou nenhum prejuízo, porque, se de um lado deixou de fluir a parcela de correção monetária credora, como alegam os autuantes, por outro deixou de fluir a despesa de variação monetária passiva sobre o saldo da Construtora Real, eis que o produto da venda dos imóveis foi aplicado na amortização da dívida. Depois, porque os imóveis foram objeto de incorporação imobiliária nos anos subseqüentes com os mesmos custos e, portanto, geraram maior lucro quando vendidas as unidades imobiliárias.

Por essa razão foi requerido que não deveriam ser levadas em conta as respectivas correções monetárias, mas somente os encargos decorrentes de eventual postergação.

Entendeu a autoridade que, para que fique caracterizada a postergação , é necessário que fique evidenciado que o contribuinte contabilizou em período base posterior a correção monetária dos imóveis, e que os elementos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

trazidos pelo contribuinte não há qualquer menção ou comprovação de que os efeitos da falta de contabilização dessa correção nos anos de 87 e 88 foram ajustados e estancados em anos-base posteriores. E mais, que a demonstração de fls 65 informa apenas o ano da baixa total dos imóveis que relacionou, o que torna impossível a constatação de que houve postergação do imposto.

A demonstração de fls 65 é objetiva. A determinação contida na IN diz respeito à apuração contábil, e foi literalmente cumprida. Oportuno lembrar que se os imóveis houvessem sido corrigidos em 31/12/87, as correções teriam sido agregadas aos respectivos custos, enquanto que as contrapartidas teriam sido levadas a Resultado; mas com o diferimento da tributação como lucro inflacionário. Conseqüentemente, o imposto só seria devido e pago, como de fato o foi, em anos posteriores. Portanto, a demonstração de fl. 65 constitui elemento suficiente para reconhecer que os efeitos da falta de contabilização dessa correção monetária de 87 e 88 foram ajustados em anos posteriores, sob a forma de lucro apurado na venda das unidades.

Outro detalhe a ser observado é que se os imóveis em questão houvessem sido corrigidos, a contrapartida da correção geraria uma parcela a mais no Patrimônio Líquido, fazendo aflorar reserva oculta que deve ser levada em conta nos lançamentos de ofício relativos a ano(s) posterior(es), conforme entendimento reiterado do Conselho.

Quanto ao fato de não haver sido outorgada a escritura, em nada prejudica a operação, pois a legislação do imposto de renda reconhece a validade do negócio imobiliário através de qualquer documento do compromisso.

Improcedência da aplicação da TR

Evoca-se todos os argumentos apresentados na impugnação, acrescentando o que vem, reiteradamente, decidindo o Primeiro Conselho de Contribuintes sobre o assunto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

Requer o provimento do recurso.

É o Relatório. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

VOTO

CONSELHEIRA SANDRA MARIA FARONI, RELATORA

O recurso é tempestivo e assente em lei e, portanto, dele conheço.

Passo a analisar a decisão recorrida, seguindo a ordem adotada no auto de infração.

Item 1.1 do A.I.

Este item diz respeito à venda de imóvel à LBA, que a recorrente entendeu ter sido realizada sob condição suspensiva, por se subordinar às normas do Decreto-lei 2.300/86.

As disposições do Decreto-lei 2.300/86 invocadas pelo contribuinte são os artigos 68, inciso XIII e 69, inciso I, que rezam :

“Art. 68 - Constitui motivo para rescisão do contrato:

.....
.....
XIII - Razões de interesse do serviço público.

Art. 69 - A rescisão do contrato poderá ser:

I- Determinada por ato unilateral e escrito do administrador nos casos enumerados nos incisos I a XIII do artigo anterior.”

De acordo com o item 10 da Instrução Normativa 84/79, nos casos de venda sujeita a condição suspensiva, considera-se efetivada a venda quando implementada a condição, e as quantias recebidas a qualquer título na fase que anteceder o implemento da condição poderão ser contabilizadas em conta de antecipações de clientes, classificável no passivo circulante. Essa mesma Instrução Normativa define como suspensiva a condição que subordine a aquisição do direito à verificação ou ocorrência de fato nela previsto, tal como a cláusula que faça a eficácia da operação de compra e venda dependente de financiamento do saldo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

devedor do preço, ou a que sujeite essa eficácia à liberação de hipoteca que esteja gravando o bem negociado.

Os dispositivos do Decreto-lei 2.300/86 invocados pela Recorrente não constituem condição suspensiva, mas sim resolutivas. Não ocorre subordinação da aquisição do direito a qualquer evento futuro. Na condição suspensiva, as partes protelam, temporariamente, a **eficácia** do negócio até a realização de evento futuro e incerto. Na condição resolutiva, o que fica subordinado a evento futuro e incerto é a **ineficácia** do negócio. E isso é exatamente o que ocorre nos contratos com o Poder Público. Tais contratos são dotados de peculiaridades que constituem, genericamente, as chamadas *cláusulas exorbitantes*, entre as quais a possibilidade de rescisão unilateral por interesse do serviço público. A **rescisão administrativa** por interesse ou conveniência do serviço público não é discricionária, mas vinculada aos motivos ensejadores do distrato. Tem por fundamento a variação do interesse público, que **autoriza o desfazimento do negócio** quanto prejudicial à coletividade.

Assim, com a promessa de compra e venda a LBA adquiriu, em caráter irrevogável e irretratável, o direito de comprar o imóvel e a Líder adquiriu o direito de vendê-lo, nas condições estipuladas. Um superveniente interesse público poderia extinguir aquele direito pré-existente. Não se trata, repita-se, de condição suspensiva, mas sim, resolutiva, não tendo razão a recorrente.

Quanto à determinação da matéria tributável referente a esse item, é de se considerar que a legislação permite que, para apuração do lucro bruto, no momento da efetivação de venda de unidade não concluída, seja computado o custo orçado, devendo a opção por computar o custo orçado ser feita até a data em que se der o reconhecimento.

A decisão recorrida não acatou a solicitação do contribuinte sob a alegação de não ter ele optado por considerar o custo orçado. Ocorre que o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

contribuinte não apurou em 87 o lucro bruto por entender que a venda não se efetivara, por estar sob condição suspensiva.

Se é um direito do contribuinte computar o custo orçado, se a opção deve ser feita até a data do reconhecimento do lucro bruto da venda, se esse reconhecimento no ano de 1987 está sendo determinado de ofício, entendo que o contribuinte tem o direito de, por ocasião do lançamento de ofício, exercer a opção quanto à inclusão do custo orçado. E uma vez que por ocasião do lançamento de ofício o custo exato já era conhecido, o custo orçado a ser computado deverá coincidir com o custo exato.

Quanto a esse item, dou provimento parcial ao recurso para determinar que na apuração do lucro bruto seja levado em conta o custo orçado, assim considerada a diferença entre o custo final e o incorrido até dezembro de 1987.

Item 1.2 do A.I.

Esse item é semelhante ao anterior. Diz respeito a diversos recebimentos relativos a vendas de imóveis nos exercícios de 1988 e 1989, que a empresa contabilizou como "Adiantamento de Clientes", alegando que as operações foram contratadas sob condição suspensiva.

Os documentos relativos a este item estão anexados às fls 101 a 256 do Anexo I do processo. Dos contratos anexados, apenas seis contêm cláusula que subordina a efetivação da venda a condição suspensiva, quais sejam, os relativos às alienações dos apartamentos 311 do Edifício Jangadeiros (fls. 116/118), 302 do Edifício Solar dos Rouxinóis, 602 do Edifício Summertime, 302, 401 e 402 do Edifício Líder da Praia(fls. 225/229, 237/241 e 250/253). Quanto aos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

demais, não consta prova nos autos de que a venda tenha sido efetuada sob condição suspensiva.

Quanto à correção monetária dos imóveis que permaneceram no circulante , não tem razão a Recorrente. Porque, para fins de apuração do lucro bruto ao final do exercício em que foi efetuada a venda, os custos considerados já se encontram corrigidos. Assim, o valor correspondente à correção monetária dos imóveis vendidos , que o contribuinte ofereceu à tributação por terem os mesmos permanecido no Circulante, já foi deduzida quando da apuração do lucro bruto.

Dou provimento parcial ao recurso quanto a esse item, para determinar que sejam retirados da base de cálculo os valores correspondentes aos apartamentos 311 do Ed. Jangadeiros, 302 do Ed. Solar dos Rouxinóis, 602 do Ed. Summertime , 302, 401 e 402 do Ed. Líder da Praia.

Item 2.1 do A.I.

Este item não é objeto de recurso.

Item 2.2 do A.I.

Refere-se a glosa de provisão constituída pela empresa para ajuste dos bens ao valor de mercado, considerada indevida pela Fiscalização porque não respaldada em laudo fundamentado.

Argumenta a recorrente que a lei não exige laudo, e que se a lei não exige, não cabe à autoridade exigí-lo e muito menos questioná-lo se foi elaborado espontaneamente. Quanto à ausência de elementos de comparação , junta declaração prestada pelo avaliador (fl. 82 do processo). no seguinte teor:

“Conforme previsto na NBR-5676 da ABNT, em vigor na época do serviço e tendo em vista o solicitado pela empresa “cadastro patrimonial”. citado nos objetivos dos laudos de avaliação, o nível

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

de precisão adotado de acordo com o item 7, subitem 7.4 da referida norma foi o de Avaliação Expedita.

Neste subitem 7.4 está expresso :

Avaliações Expeditas - São aquelas que se louvam em informações e na escolha arbitrária do avaliador, sem se pautar por metodologia definida nesta Norma e sem comprovação expressa dos elementos e métodos que levaram à convicção do valor.

Sobre o assunto, há a considerar que, embora os artigos 189 e 222 do RIR/80 não mencionem expressamente a necessidade de laudo de avaliação, todos os procedimentos que reduzem o resultado devem estar adequadamente justificados e provados. Assim, a provisão de que se trata só se justifica mediante prova de que o valor contábil dos bens é superior ao seu valor de mercado. E para tanto não há outra prova que não seja o laudo de avaliação. Portanto, para constituição da provisão, os laudos de avaliação são exigidos.

Quanto ao nível de precisão adotado nos laudos (Avaliação Expedita), não é ele adequado ao fim a que se destinou. Porque, diferentemente do que está dito no documento de fl. 82, os laudos não se destinaram simplesmente a "cadastro patrimonial", mas foram utilizados para efeito de reduzir o resultado do exercício, afetando o imposto de renda, o que exige **prova**, e assim, a avaliação deveria ser a prevista no subitem 7.3 da NBR 5676 da ABNT (Avaliação de Precisão Rigorosa), que assegura a confiabilidade dos elementos utilizados, ou, no mínimo, a prevista no subitem 7.4 (Avaliação de Precisão), porém com comprovação expressa dos elementos e métodos que levaram à convicção dos valores.

À falta de laudo confiável, a provisão pode se constituir em instrumento de postergação do imposto.

O que se constata é que a empresa, em 31.12.88, constituiu uma provisão para reduzir o valor dos imóveis em aproximadamente 50% , revertendo-a no ano seguinte. Uma vez que não está suficientemente provado que o valor

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

contábil dos imóveis naquela data era superior ao seu valor de mercado, pois os laudos juntados não se prestam para esse fim, a constituição da provisão foi indevida.

Deve ser mantido este item da autuação.

Item 3.1 do A.I.

Empréstimos entre empresas.

Diz respeito ao não reconhecimento pela empresa, por ocasião do balanço, da correção monetária de valores transferidos como adiantamento para futuro aumento de capital.

A Fiscalização desdobrou os valores transferidos em duas parcelas, uma de CZ\$ 7.000.000,00 correspondente aos empréstimos concedidos à coligada entre 04/01/88 e 05/05/88, e outra de CZ\$ 60.620.000,00, correspondente aos empréstimos concedidos entre 05/05/88 e 29/12/88.

A decisão recorrida excluiu da base de cálculo a parcela relativa ao empréstimo de CZ\$7.000.000,00 sob o fundamento de que até a data da primeira AGE (03/02/89) somente essa parcela foi utilizada para aumento de capital. Contra-argumenta a recorrente alegando que até final de 1988 não ocorreu qualquer AGE, e que em 08/08/88 houve Reunião do Conselho de Administração, não tendo sido infringidas as normas estabelecidas na IN SRF 127/88.

Não procede o inconformismo da recorrente, estando absolutamente certa a decisão recorrida quanto a este item. Efetivamente, a autoridade singular tomou como termo para efetivação da incorporação não a Reunião do Conselho de Administração de agosto de 1988, como quer fazer crer a Recorrente, mas sim a primeira AGE realizada após os adiantamentos para aumento de capital, que se deu em 03/02/89. E como até essa data apenas a parcela de CZ\$ 7.000.000,00 fora utilizada para aumento de capital e a AGE de 03/02/89 não deliberou o aumento

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

com utilização da parcela de CZ\$ 60.620.000,00, correta a decisão quando determinou a exclusão apenas em relação à parcela de CZ\$ 7.000.000,00.

Item 3.2 do A.I

Omissão de receita de correção monetária - imóveis

Relaciona-se com venda de imóveis à Construtora Real Ltda. , empresa coligada, por valor inferior ao contábil, lastreado em laudo avaliação, que a Fiscalização concluiu ter sido fictícia, e que provocou o “desaparecimento” da correção monetária dos referidos imóveis no balanço de 31/12/88.

Em 16/12/87 a Recorrente contratou, pelo instrumento particular de fls 66/70 , a venda de imóveis à sua coligada, Construtora Real Ltda., por valores próximos ao valor contábil em 31/12/86, com base em laudos de avaliação justificando ser esse o valor de mercado. Em 31 de dezembro de 87, quinze dias depois da venda, a Líder incorporou a Real. Nessa dupla operação, a correção monetária do ano de 1987 desapareceu. As avaliações que fundamentaram o valor de venda , **caso essa efetivamente tivesse sido realizada**, não teriam eficácia para tanto, pois foram avaliações expeditas, que, conforme definido na NBR 5676, *se louvam em informações e na escolha arbitrária do avaliador, sem se pautar por metodologia definida nessa Norma e sem comprovação expressa dos elementos que levaram à convicção do valor*. Laudos desse tipo não servem de prova para justificar redução do resultado com a conseqüente redução do imposto.

A Instrução Normativa 84/79 ao estabelecer que “se considera efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda ainda que mediante promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso” cuida de determinar a data a partir da qual a venda **real** produz efeitos frente à legislação do imposto de renda, mas não não é suficiente para atribuir validade à operação fictícia.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

No presente caso, em momento algum foi comprovado o registro da venda no Registro de Imóveis. Se tal tivesse ocorrido, a documento particular acompanhado do pagamento do sinal serviria para determinar a partir de que data se considerariam vendidos os imóveis para efeito do imposto de renda.

Entendo como perfeitamente caracterizada a simulação na operação em causa. Na realidade, os imóveis não foram transferidos à Construtora Real, tendo havido apenas operação contábil para esquivar-se da correção monetária do período-base de 1988.

A melhor doutrina deixa claro que a simulação tanto pode se dar pela formalização de um único contrato extrinsecamente perfeito, mas que as partes querem que o mesmo não produza seus efeitos típicos, quanto pela existência de dois contratos, um aparente e outro real, que se oculta de terceiros. Veja-se, por exemplo, as lições a seguir :

**A. Ferreira Coelho - Código Civil dos Estados Unidos do Brasil-
Oficinas Gráficas do Jornal do Brasil,1923:**

“6. Sobre a definição de *Simulação* , estão mais ou menos de acordo os Jurisconsultos antigos e modernos. Entre os últimos encontram-se os seguintes:

Ribas, no Curso de Direito Civil Brasileiro, ensina:

“Simulação consiste no disfarce ou ocultação da verdade, dando aos atos uma das partes ou ambas, aparências diversas da realidade”.

CLOVIS BEVILÁQUA define ; “Simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”.

FRANCESCO FERRARA, na sua importante monografia *Della simulazione del negozi giuridici*, pag. 36, diz : “Negócio simulado é aquele que tem

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

uma aparência contrária à realidade, já porque não existe realmente, já porque é diferente do que se mostra aparentemente. Entre a forma extrínseca e a essência íntima, existe um evidente contraste: o negócio que aparentemente parece sério e eficaz, é ao contrário mentiroso e fictício, um simples artifício para ocultar um negócio diferente. Esse negócio é destinado a provocar uma ilusão no público, que é induzido a crer em sua verdadeira existência ou em sua natureza, conforme foi declarada, quando ao contrário, ou não se constituiu negócio algum, ou foi feito um diferente daquele expresso no contrato”.

GIORGIO GIORGI, no vol. VI da *Teoria della Obbligazioni*, pag. 172, diz : ‘É simulado o contrato, quando existe contradição deliberada entre o ato interno do querer e a sua manifestação “.

.....
.....

A simulação visa quase sempre enganar alguém com um fim fraudulento de prejudicar um direito privado ou público. A venda simulada de bens para defraudar credores, a assinatura de títulos para evitar herança, a estipulação de preço menor do que o real em uma transação em que o imposto ou selo é *ad valorem*, são negócios simulados que podem ser anulados pelos interessados.

.....
.....
.....

.a simulação ordinariamente tem um caráter ilícito com fins de prejudicar a terceiros, ou de violar a lei. Assim, se se quizer aparentar a diminuição do patrimônio com alienações, que na realidade não existem para subtrair esses bens à garantia de credores; se se disfarçam doações sob a forma de contratos onerosos para frustrar as pretensões de herdeiros legítimos; se se oculta uma parte do preço de venda para pagamento dos direitos do fisco. Outras vezes - e então a simulação é menos temível - quer-se evitar um preceito ou uma proibição da lei.

.....
.....

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

Quando a simulação tem por fim encobrir um outro ato oculto, o ato simulado ou não se cumpre, se não é querido pelas partes, que só o constituíram por fingimento, ou cumpre-se nas condições exigidas pelo ato dissimulado, se não ofende interesses de terceiros ou não viola disposições legais.

.....
.....

SPENCER VAMPRE, em seu Código Civil Brasileiro Anotado, resume a doutrina neste pequeno trecho “- “Há duas espécies de simulação : - a *absoluta* e a *relativa*. Dá-se a simulação absoluta quando as partes celebram um ato sem intenção de realizar esse ato aparente, ou qualquer outro. Isso se verifica quando o ato é realizado para não ter eficácia ou para ser anulado em seguida. Os simulantes costumam, neste caso, obter uma ressalva, destinada a ser exibida, se for mistér.....Dá-se a simulação relativa quando as partes disfarçam o ato, na intenção de realizarem outro ato de diversa natureza”.

**J.M. de Carvalho Santos , Código Civil Brasileiro Interpretado,
Freitas Bastos, 9ª Edição. 1964:**

“1- Que é simulação. É a declaração enganosa da vontade, para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, com intenção de violar direito de terceiro, ou disposição de lei (VAMPRE, *Man. Dir. Civ.*, vol. 1, § 60); ou, nesta feliz síntese : negócios simulados são os concluídos por aparência (DERNBURG, *Pand.* vol. 1, § 100).

2- Característicos da simulação. O principal deles está em ser a simulação conhecida da outra parte contratante (SAVIGNY, *Droit Romain*, § 135), ignorada apenas por terceiros. A simulação de um contraente para com outro é o próprio dolo, como ensina LACERDA DE ALMENDA (*Obrigações, cit.*, § 55, nota 1).

O outro caracterísitico da simulação é o desacordo intencional entre o ato interno da vontade e a declaração ou sua manifestação externa. Este é um traço que serve para caracterizar perfeitamente e distinguir a simulação, que pressupõe um ato inexistente, da fraude da lei ou de credores, em que há um ato real, verdadeiro, embora doloso”.

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

Orlando Gomes - Introdução ao Direito Civil- Forense, 6ª Edição,

1979:

“Há *simulação* quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar a terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei.

A simulação é *absoluta* ou *relativa*. *Absoluta* quando as partes querem que o contrato não produza seus efeitos típicos. Realiza-se, de regra, para a ocultação de bens ou para fingir que existe situação patrimonial inexistente (*MALSINEO*) . *Relativa*, quando ao lado do negócio simulado há um contrato dissimulado que disfarça sua verdadeira causa....”

Washington de Barros Monteiro, Curso de Direito Civil, Saraiva,

12ª edição:

A simulação se caracteriza, como diz Washington de Barros Monteiro, pelo “intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um negócio jurídico, que, de fato, não existe, ou então ocultar, sob determinada aparência, o negócio realmente querido”.

Maria Helena Diniz, no seu Curso de Direito Civil Brasileiro, Saraiva, 8ª Edição, 1991, ensina que “a prova da simulação é difícil, pois se deve demonstrar que há um negócio aparente, que esconde ou não outro ato negocial, por isso o Código de Processo Civil, nos arts. 332 e 335, dá, implicitamente, ao magistrado o poder de valer-se dos indícios e presunções para pesquisar a simulação. Ensina-nos Sílvio de Salvo Venosa que são indícios reveladores de simulação :(omissis)....; **a continuação do alienante na posse da coisa alienada:etc.”(grifei)**

No presente caso, entendo como perfeitamente caracterizada a **simulação absoluta**. A “compra e venda” formalizada pelo documento de fls. 66/70 nunca foi querida pelas partes e nunca se efetivou. Os imóveis nunca saíram, **de**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

fato, do patrimônio da Líder . Apenas a correção monetária de um ano desapareceu. Não se alegue que a Recorrente baixou os imóveis em sua contabilidade, porque essa foi, exatamente, a finalidade da simulação: retirar os imóveis contabilmente do ativo da recorrente a fim de não submetê-los à correção monetária. Além disso, o artifício contábil não é suficiente para provar que os imóveis saíram da propriedade da Líder e passaram para a propriedade da Real. Conforme dispõe o artigo 676 do Código Civil, os direitos reais sobre imóveis só se adquirem depois de transcritos no registro de imóveis. Portanto, não tendo havido o registro da venda no RGI, os imóveis nunca saíram da propriedade da Líder, e esse fato, aliado à incorporação da Real 15 dias após a formalização da venda, são elementos suficientes para revelar a simulação.

A Recorrente diz que a venda dos imóveis objetivou amortizar sua dívida para com sua coligada. Ora, é notório, e como tal, independe de provas, que em 16/12/87, quando formalizou a transação, a Líder já sabia que dentro de 15 dias se concretizaria a incorporação da Real não havendo qualquer justificativa para amortizar uma dívida que desapareceria com a incorporação, quando seria considerada no patrimônio líquido da Real para fins da operação.

Quanto à alegação de que referidos imóveis, tendo sido objeto de incorporação imobiliária em anos subseqüentes, com os mesmos custos, sem a correção monetária questionada, geraram maior lucro quando vendidos, deveria o contribuinte ter trazido aos autos a comprovação de que os imóveis já foram realizados, e em que período, a fim de caracterizar não a falta, mas a postergação do pagamento do imposto, e permitir à fiscalização cobrar apenas os efeitos da postergação. Não o tendo feito, não há como levá-la em consideração.

TRD como fator de correção monetária.

No que se refere à TRD, a exigência constante do Auto de Infração, deu-se a título de juros de mora.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

A jurisprudência dominante neste Conselho é no sentido de considerar que tais encargos só podem ser cobrados a título de juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei 8.218/91. Funda-se essa interpretação no entendimento de que o artigo 9º da Lei 8.177/91, ao determinar a incidência a partir de fevereiro de 1991, fez retroagir a lei ou transformou retroativamente correção monetária em encargos moratórios, contrariando o art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Este não tem sido meu entendimento. Conforme tive oportunidade de manifestar-me por diversas ocasiões, como integrante da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, considero que o Congresso Nacional, ao apreciar a Medida Provisória 294/91 e não transformar seu artigo 7º em lei, cumpriu a atribuição cometida pelo parágrafo único do artigo 62 da Constituição Federal (disciplinar as relações jurídicas decorrentes do dispositivo não transformado em lei e formadas no período entre a edição da MP e o termo final para sua apreciação) determinando que a incidência da TRD naquele período seria a título de encargos moratórios. Além disso, pronunciei-me no sentido de que os Conselhos de Contribuintes, como órgãos que são da Administração Pública, não podem deixar de aplicar dispositivo legal enquanto não declarada sua inconstitucionalidade. E até o presente momento, não houve manifestação do Supremo Tribunal Federal quanto à inconstitucionalidade da incidência da TRD, a partir de fevereiro de 1991, **a título de juros de mora**. O STF, na ADIN nº 493-0, vedou a utilização da TR como **índice de correção monetária**.

Entretanto, minha posição tem sido isolada nos órgãos julgadores colegiados. E a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/01-01.733/94, uniformizou entendimento e firmou jurisprudência, à qual me rendo, no sentido de que, por força do disposto no artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária- TRD só pode ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei 8.218/91.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10680/004.481/95-18
ACÓRDÃO Nº : 101-90.810

Tendo em vista o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para :

a) Quanto ao item 1.1 do auto de infração, determinar que seja computado, na apuração do lucro bruto, o custo orçado, assim considerada a diferença entre o custo final e o incorrido até dezembro de 1987.

b) Quanto ao item 1.2, determinar que sejam retirados da base de cálculo os valores correspondentes aos apartamentos 311 do Ed. Jangadeiros, 302 do Ed. Solar dos Rouxinóis, 602 do Ed. Summertime , 302, 401 e 402 do Ed. Líder da Praia

c) Quanto aos juros de mora segundo a TRD, determinar que sua incidência só se faça a partir de agosto de 1991.

Brasília-DF, 18 de Março de 1997.



SANDRA MARIA FARONI.