



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Recurso nº. : 114.164
Matéria: : IRPJ e OUTROS - Ex.:1.990
Recorrente : CONSTRUTORA GARSA LTDA
Recorrida : DRJ - FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 08 de junho de 1.999
Acórdão nº. : 108-05.748

IRPJ E CSLL – TRANSFERÊNCIA DE ESTOQUE DE IMÓVEIS NO INTUITO EXCLUSIVO DE EVITAR A CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO – EVASÃO TRIBUTÁRIA COM ABUSO DE DIREITO - É abusiva, e não produz efeitos perante o Fisco, a formalização de contrato particular, em 28 de dezembro, para transferência do estoque de imóveis à empresa ligada, com subsequente rescisão do contrato no mês de janeiro do ano seguinte, com o intuito exclusivo de afastar a correção monetária das demonstrações financeiras que incide sobre os custos dos imóveis do Ativo Circulante.

IRPJ e CSLL - POSTERGAÇÃO POR DIFERIMENTO DE RECEITAS - Cancelam-se as exigências quando não observado critério de apuração definido em ato normativo da administração tributária (PN 02/96) que, sendo norma meramente interpretativa, tem aplicação retroativa à data do ato interpretado.

IR FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE IMEDIATA - Não comprovado que o contrato social atribui disponibilidade imediata dos lucros aos sócios, no encerramento do período-base, é indevida a incidência do imposto previsto no art. 35 da Lei 7.713/88. Entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE nº 172058-1 SC, de 30.06.95), normatizado através da IN-SRF nº 63/97.

Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para:

- 1) cancelar as exigências do IRPJ e da CSL lançadas em face da postergação de receitas;
- 2) cancelar a exigência do IR-FONTE, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Dom

fel

D

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LOSSO FILHO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748

Recurso nº. : 114.164
Recorrente : CONSTRUTORA GARSA LTDA

RELATÓRIO

Retornam-me os autos após pronunciamento da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais que, através do Acórdão nº CSRF/01-02.553, acolheu recurso interposto pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional, reformando o Acórdão nº 108-04.393, da sessão de 09 de julho de 1.997 em que fui relator, para reconhecer tempestivo o lançamento efetuado pelo Fisco, refutando a preliminar de decadência acatada pela maioria dos membros desta E. Câmara.

Para evitar repetição de peças processuais, leio em sessão o relatório por mim elaborado, quando da apreciação do recurso na sessão de 09 de julho de 1.997, que é suficiente para reavivar a memória dos membros desta E. Câmara.

(Leitura em sessão do relatório de fls. 202/204).

É o Relatório.



Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748

VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Curvo-me ao entendimento soberano da E. Suprema Corte Administrativa, a despeito de continuar não concordando com seus fundamentos, acatamento que faço em homenagem aos preceitos democráticos dessa atividade revisora, não sem antes deixar consignado três registros em desabafo:

a) **primeiro**, a sensação de que os fundamentos jurídicos lançados no acórdão reformado não terem sido objeto de apreciação e deliberação pela Colenda CSRF, tanto que o culto relator limitou-se a indicar que estava transcrevendo a ementa do acórdão recorrido e, pasmem, transcreveu ementa que não é a mesma do Acórdão 108-04.393 que estava em julgamento, que consta às fls. 200, além de mencionar, incorretamente, que o ano objeto do lançamento era 1.987, quando o correto é 1.989;

b) **em segundo lugar**, *permissa vênia* confunde o experiente relator a **possibilidade de lançar**, com a **possibilidade de impor penalidade**, condutas que tem como ponto de partida pressupostos diferenciados. A possibilidade de lançar está sempre presente desde que ocorrido o fato gerador e não depende de estar escoado o prazo de entrega da declaração, enquanto que a imposição de penalidade só tem cabimento ante o descumprimento de dever legalmente previsto. Antes da entrega da declaração e do vencimento do tributo é possível fazer o lançamento, ainda que não conveniente para a administração tributária, contudo, optando por efetuar-lo, deve abster-se da imposição de penalidade;


4

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748

c) **por derradeiro**, está a Colenda CSRF “criando” novo termo inicial para contagem do prazo de decadência que não está previsto na Lei Complementar (CTN), tampouco em qualquer outra norma ainda vigente no ordenamento jurídico, uma vez que o saudosismo não é suficiente para ressuscitar o art. 189 do Decreto-lei 5.844/43, ou o art. 29 da Lei 2.862/56, normas que perderam a eficácia por não terem sido recepcionadas pela legislação superveniente, de superior posição hierárquica (CTN).

Todavia, rejeitada a preliminar de decadência pela superveniência do Acórdão CSRF/01-02.553 (fls. 259/268), passo ao exame do mérito das matérias em litígio.

1 – CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO: omissão de correção monetária de balanço pela simulação na venda de imóveis no término do período-base.

NCZ\$ 8.431.758,00

Apontou a fiscalização que os dois contratos acostados às fls. 20/33, firmados pela autuada com a empresa ligada FLORENSE EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA em 28/12/89, pelos quais a Recorrente transferiu direitos sobre 20 (vinte) unidades imobiliárias em construção do Edifício Golden Park Residence Service, mais 39 (trinta e nove) unidades do Edifício Golden Foz Residence Service, só serviram como instrumento para afastar a correção monetária de balanço sobre esses custos, reduzindo indevidamente a base de cálculo de tributos do ano de 1.989, através de simulação, não traduzindo verdadeira operação de alienação naquela data.

Penso que os elementos arrolados pela fiscalização são suficientes para descaracterizar os efeitos pretendidos pelos mencionados contratos, começando pela peculiaridade de operação dessa magnitude ser formalizada às vésperas do encerramento do período-base (28.12.89) e, sintomaticamente, rescindida logo no início do período-base seguinte (20.01.90), antes mesmo do vencimento da primeira



Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748

prestação pactuada. Com essa conduta, pretendeu a autuada, unicamente, fugir da obrigatoriedade de correção monetária dos custos dos "imóveis em estoque" no encerramento do período-base, sempre exigida das empresas incorporadoras e loteadoras, e ultimamente prevista no art. 4º, inciso I, "b", da Lei 9.779/89.

Além da facilidade da operação ter sido entabulada com empresa ligada, através de simples instrumentos particulares sem qualquer registro, quando a legislação exige certas formalidades para a transmissão de direitos sobre imóveis, há outros elementos que convergem para a configuração do ato abusivo praticado pela Recorrente. Com efeito, embora no modelo do contrato adotado conste a empresa ITAÚ S/A CRÉDITO IMOBILIÁRIO como "Interveniente Anuente" (fls. 20 e 27), na qualidade de credora hipotecária, na verdade não se consumou essa anuência, uma vez que os referidos contratos não foram firmados pelo mencionado agente financeiro.

Também é relevante a incapacidade econômica da adquirente para contratação de operação de tamanha magnitude, uma vez que seu patrimônio líquido (PL) em 31.12.89 era equivalente a pouco mais de 10% (dez por cento) do valor do negócio entabulado, bastando unicamente para quitação da primeira parcela da dívida contraída. Aliás, é sintomático que a própria autuada tenha efetuado adiantamento de Ncz\$ 10.000,00 (dez mil cruzados novos) à empresa ligada FLORENSE (fls.34, 42 e 43), na mesma data dos contratos particulares, adiantamento este que proporcionou recursos financeiros àquela empresa para que pudesse contabilizar o valor dispendido como sinal e princípio de pagamento. Vale dizer, a própria vendedora das 59 unidades imobiliárias adianta recursos financeiros à compradora, recursos estes que, ato contínuo, recebe de volta como sinal e princípio de pagamento.

Não se nega que as partes são livres para contratar. Todavia, o contrato deve exteriorizar a real vontade das partes na consecução do negócio jurídico que se pretendia pactuar. Deve existir um motivo que fundamenta a prática do ato na atividade empresarial, motivo este que não pode estar distorcido da realidade em que milita regularmente a pessoa jurídica. Se não há simulação, como contesta a Recorrente, é impossível fugir da prática de ato abusivo com fim exclusivo de burlar a

Tom

Ced

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748

arrecadação tributária. Por pertinentes, transcrevo trecho da lição do insuspeito Prof. MARCO AURÉLIO GRECO, que procurou distinguir os efeitos do ato praticado com simulação e do ato praticado com abuso do direito:

"No caso de abuso, o ato será 'contrário ao Direito' por ser incompatível com o perfil objetivo do ato realizado ou da função a que se vocaciona, mas não há ilícito no sentido de viciar sua validade intrínseca.

Em suma, o ato abusivo continua, em princípio, sendo válido perante as partes e os terceiros em relação aos quais a abusividade não se volta. A consequência do abuso será a ineficácia perante a lei tributária." (in "PLANEJAMENTO FISCAL E INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA" – Editora Dialética – 1.998 – pág. 78)

Sendo simulação, ou abuso de direito, a verdade é que em ambas as situações se põem em xeque os efeitos do ato perante a lei tributária, visto que esse foi o único objetivo concretamente visado com o contrato firmado em 28/12/89 e sua subsequente rescisão em 20/01/90. Assim, considerando que os imóveis não haviam deixado o patrimônio da empresa em 1.989, não merece reparos a reconstituição da base tributável efetuada pela fiscalização, mediante inclusão da correção monetária dos custos das unidades imobiliárias em estoque naquela data, pelo que deve ser mantido o IRPJ lançado neste item.

2 – POSTERGAÇÃO NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS: NCZ\$ 567.616,40

Em que pese a Recorrente não tenha logrado demonstrar o acerto do seu procedimento, uma vez que as cópias das faturas acostadas às fls. 62/71 testemunham que as receitas ali consignadas competiam, efetivamente, ao período-base de 1.989, e não de 1.990, ainda assim vejo que o lançamento tributário, que exigiu imposto postergado, não se coaduna com a nova forma de cálculo desse tipo de tributação.

Com efeito, trago à lume o entendimento exteriorizado pela administração tributária, através do Parecer Normativo COSIT, nº 02, publicado no

Tom

Gal

Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748

DOU de 29.08.96, pelo qual fixou procedimentos que devem ser integralmente adotados pela fiscalização, quando do lançamento de imposto postergado por diferimento indevido de receitas (como resulta no caso ora sob exame), ou antecipação indevida de custos.

Extrai-se do citado Parecer que, para a apuração do eventual imposto pago a maior no exercício para onde foi diferida a receita, devem ser efetuados todos os ajustes inerentes à legislação aplicável a ambos os exercícios, inclusive com o cálculo da correção monetária sobre os valores que integrariam o patrimônio líquido da empresa, se corretamente contabilizada, deduzindo-se esses valores da base de cálculo do período subsequente (item 5.3, letras “d” e “e”). Só depois desses ajustes tornar-se-ia possível quantificar o valor da postergação.

Embora tivesse a fiscalização procurado calcular o valor postergado, com base na orientação então existente (PN-CST 57/79), claro que não chegou ao preciosismo pretendido pelo PN-COSIT 02/96, orientação que também não era do conhecimento dos autuantes à época.

Todavia, é pacífico que o Parecer Normativo tem natureza de norma complementar das leis, por se amoldar no contexto dos *“atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”*, consoante disposição expressa contida no inciso I, do art. 100, do Código Tributário Nacional.

Se assim o é, e tendo natureza de norma de caráter meramente interpretativo, seus efeitos devem retroagir ao tempo da norma interpretada (art. 6º do Dec. Lei 1.598/77), por imperativo do princípio estampado no art. 106, I, do CTN, vale dizer, a orientação contida no PN-COST nº 02/96 deve ser observada em todos os lançamentos efetuados pelo Fisco, mesmo nos períodos-base anteriores à sua edição.

Pelos fundamentos expostos, deve ser afastada a tributação materializada como “imposto postergado”, no ano de 1.989.





LANÇAMENTOS REFLEXOS

IR- FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (ILL)

A regra de incidência do tributo em exame (art. 35 da Lei 7.713/88) já foi submetida ao crivo soberano do Poder Judiciário que, através de sua mais alta Corte, o Supremo Tribunal Federal, condicionou a possibilidade dessa cobrança à verificação de pressupostos fáticos vinculados à forma de organização de cada pessoa jurídica, se firma individual, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou se sociedade anônima.

Neste sentido, releva destacar a síntese conclusiva constante do voto do Ministro MARCO AURÉLIO, relator do Recurso Extraordinário nº 172058-1 SC, S.T.F., Tribunal Pleno, seção de 30.06.95, que aqui se transcreve:

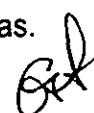
"Diante das premissas supra, concluo:

a) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 conflita com a Carta Política da República, mais precisamente com o artigo 146, III, a, no que diz respeito às sociedades anônimas e, por isso, tenho como inconstitucional a expressão "o acionista" nele contida;

b) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é harmônico com a Carta, ao disciplinar o desconto do imposto de renda na fonte em relação ao titular da empresa individual, uma vez que o fato gerador está compreendido na disposição do artigo 43 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar;

c) o artigo 35 da Lei 7.713/88 guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerra, por si só, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo".

No presente caso, trata-se de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, não constando dos autos menção de que o contrato social da recorrente contenha cláusula atribuindo disponibilidade imediata dos lucros aos sócios cotistas, aliás hipótese não usual nas disposições societárias.



Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748

Resta examinar se este Colegiado Administrativo pode aplicar, em cada caso, o entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado no controle difuso da constitucionalidade das leis, onde a decisão, como se sabe, não tem efeito *erga omnes*.

Sempre entendi, e já proferi voto neste sentido, que falece competência ao Tribunal Administrativo para, em **caráter original**, afastar a eficácia de lei vigente sob o fundamento da sua inconstitucionalidade, posto que, pela relevância da matéria, reservou o nosso sistema jurídico tal atribuição exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, com **grau de definitividade** (CF, arts. 97 e 102, III, b). Vale dizer, mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas em cada caso, por Juízes de instância inferior, não são definitivas, devendo ser submetidas ao reexame necessário.

Conquanto seja verdadeiro que a decisão aqui referida não produza efeito *erga omnes*, e não tenha eficácia normativa, não vinculando as decisões administrativas, como preleciona o Decreto nº 73.529/74, penso que o exame aprofundado desta matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado. Longe de estar se imiscuindo no exame da constitucionalidade das leis, está este Tribunal Administrativo declarando o que já decidiu a mais alta Corte desse país, poupando o Poder Judiciário de pronunciamentos repetitivos sobre matéria com orientação definitiva.

A própria administração federal, através da Consultoria Geral da República, tem reafirmado ao longo dos tempos o posicionamento de que a orientação administrativa não há de estar em conflito com a jurisprudência dos Tribunais, em questão de direito. Tome-se de exemplo, a lição do Consultor-Geral da República, LEOPOLDO CESAR DE MIRANDA LIMA FILHO, no Parecer C-15, de 13.12.60, que já advertia não devesse prosseguir o Poder Executivo “a vogar contra a torrente de decisões judiciais”, asseverando:



Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748

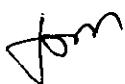
“Se, entanto, através de sucessivos julgamentos, uniformes, sem variação de fundo, tomados à unanimidade ou por significativa maioria, expressam os Tribunais a firmeza de seu entendimento relativamente a determinado ponto de direito, recomendável será não renita a Administração, em hipóteses iguais, em manter a sua posição, adversando a jurisprudência solidamente firmada. Teimar a Administração em aberta oposição à norma jurisprudencial firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto, por parte do Poder Judiciário, não lhe renderá mérito, mas desprestígio, por sem dúvida. Fazê-lo será alimentar ou crescer litígios, inutilmente, roubando-se à Justiça, tempo utilizável nas tarefas ingentes que lhe cabem como instrumento da realização do interesse coletivo”.

Repito meu entendimento de que não está este Tribunal Administrativo exorbitando de sua competência quando aplica, em cada caso, entendimento já expressado pelo guardião da Constituição, com grau de definitividade, uma vez que cumpre mera função declaratória e não constitutiva, assinalando para a própria administração tributária, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade, o desfecho que o Poder Judiciário reserva para o litígio.

Tranqüiliza-me encontrar respaldo para essas idéias em parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, exarado para solucionar consulta formulada pelo Senhor Secretário da Receita Federal, no processo nº 10951.000930/95-49, de onde transcrevo, por pertinente, as seguintes conclusões:

“17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela.

.....
32 . Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida - como vem sendo até aqui - com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.” (PARECER PGFN / CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1.996)



Processo nº. : 10950.000482/95-10
Acórdão nº. : 108-05.748

Se não bastassem todos esses argumentos, ainda resta a determinação contida na IN-SRF nº 63, publicada no D.O.U. de 25 de julho de 1.997 que, normatizando o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 172058-1, de 30.06.95, admitiu a revisão do lançamento do ILL, nas hipóteses de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando não restar provado que o contrato social da empresa atribui disponibilidade imediata do lucro aos sócios, no término do período-base.

Do exposto, impõe-se o cancelamento do auto de infração do ILL.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Estando o lançamento da CSLL sustentado na mesma matéria fática já examinada no âmbito da incidência do IRPJ, impõe-se igual exclusão relativa ao item da postergação no pagamento da contribuição social, pelos mesmos fundamentos já expendidos naquele tópico

CONCLUSÃO:

Por todos os fundamentos expostos, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para:

- a) EXCLUSÃO do IRPJ e CSLL lançados sobre o item da postergação de receitas; e
- b) CANCELAMENTO do IR-FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (ILL), lançado na forma do artigo 35 da Lei 7.713/88.

Sala das Sessões - DF, em 08 de junho de 1.999


JOSE ANTONIO MINATEL

