



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 15374.001495/2001-11
Recurso nº. : 148.947
Matéria : IRPJ e OUTRO – EXS: DE 1998 e 1999
Recorrente : Primav Construções e Comércio Ltda.
Recorrida : DRF/ Rio de Janeiro – RJ. I
Sessão de : 22 de janeiro de 2008
Acórdão nº : 101-96.512

IRPJ – DEDUTIBILIDADE – DESPESAS OPERACIONAIS – COMPROVAÇÃO – As despesas operacionais para serem consideradas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, deverão estar lastreadas em documentação hábil e idônea que as comprovem, bem como fique demonstrado que eram necessárias, normais e usuais na atividade da empresa.

IRPJ - APROPRIAÇÃO DE RECEITAS – REGIME DE COMPETÊNCIA – O ganho auferido decorrente da venda de ativo permanente é tributável de acordo com o regime de competência, com exceção das vendas a longo prazo, hipótese em que o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebido em cada período de apuração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL -Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que o vincula.

Lançamento procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRIMAV CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a parcela de R\$ 24.021.900,00, em 31/12/1998, decorrente de ganho de capital. Vencido o Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, que dava provimento a maior, cancelando integralmente a tributação do ganho de capital, em função de erro na identificação da ocorrência do fato gerador, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 15374.001495/2001-11
Acórdão nº. : 101-96.512



ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONSECA FILHO.

A

Processo nº. : 15374.001495/2001-11
Acórdão nº. : 101-96.512

Recurso nº. : 148.947

Recorrente : Primav Construções e Comércio Ltda.

RELATÓRIO

PRIMAV CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes de decisão proferida pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ, que por unanimidade de votos, julgou procedentes os lançamentos efetuados.

Trata o presente processo de Autos de Infrações relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls.278/279) no valor de R\$ 19.546.718,62 e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 284/285) no valor de R\$ 6.289.989,95, ambos já com os acréscimos legais, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 25.836.708,57, referentes aos anos-calendário 1998 e 1999.

De acordo com a autoridade administrativa a autuação teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual a Contribuinte apesar de intimada diversas vezes não comprovou a efetiva prestação dos serviços deduzidos como despesas na apuração do seu lucro real. Foi constatado, ainda, que a Contribuinte efetuou a venda de ativo, sem a devida contabilização em conta de resultado, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 266/277.

Inconformado com a exigência fiscal, a Contribuinte apresentou, impugnação em 25.05.2001, fls. 297/322, juntando, ainda, os documentos de fls. 323/331, alegando, em síntese, que:

- (i) Inicialmente, em relação aos custos ou despesas não comprovadas afirma a Contribuinte que apesar dos esforços despendidos, até o momento não foi possível localizar a documentação que lastreava as despesas glosadas com consultoria, assessoria técnica e assessoramento, atividades estas necessárias aos negócios da empresa.



- (ii) Quanto à suposta omissão de rendimentos decorrentes da venda de ativos, afirma que a exigência não merece prosperar, tendo em vista que padece de nulidade, indisponibilidade jurídica e da inocorrência do fato gerador.
- (iii) Nesse sentido, alega que os valores depositados, e contabilmente à disposição da Telia, resultaram de negócio jurídico contaminado por vícios de nulidade por ilicitude do objeto, porque resultaria em percentual de participação da empresa estrangeira superior ao limite legal, bem como de anulabilidade por vício de consentimento, na modalidade de coação, e, portanto, não poderiam gerar qualquer eficácia jurídica, nem mesmo sendo caracterizados como fatos geradores de tributos.
- (iv) Prossegue afirmando, que à luz dos artigos 145 e 147 do Código Civil, o valor referente a objeto de negócio jurídico contaminado por aqueles vícios não é passível de tributação.
- (v) Ressalta, ainda, que não obstante as nulidades já mencionadas, a ação fiscal também está contaminada em razão do desvio de finalidade, uma vez que teve início por motivo de denúncia de adversários comerciais (fls. 258). Sendo o documento às fls. 164 e seguintes produzidos sem investigação prévia direta, desrespeitando também o princípio do contraditório. Dessa forma, alega que embora o órgão administrativo possa praticar os atos próprios de sua atividade, não pode fazê-lo por motivação diversa da disposta na lei.
- (vi) Esclarece que a exigência em tela não merece prosperar, devido à inexistência de disponibilidade jurídica dos valores que se pretende constituir como receitas omitidas. Pende sobre o negócio jurídico ação judicial, na qual se procura determinar que os valores depositados na conta do sócio da autuada não lhe pertencem. A questão entregue à autoridade judiciária é prejudicial heterogênea para o deslinde do processo administrativo fiscal, e como a autoridade administrativa não detém competência para decidir sobre a validade do negócio celebrado, deverá aguardar o trânsito em julgado da ação judicial.
- (vii) Dessa forma, afirma que é torrencial a jurisprudência administrativa, da antiga Consultoria Geral da República e da Advocacia Geral da União, no sentido de que "tendo o interessado ingressado na via judicial, ao Executivo compete aguardar o pronunciamento da justiça e dar-lhe fiel cumprimento". Esta orientação é de obediência estrita por toda a Administração Pública Federal, por força do art. 22, do Dec. n.º 92.889/1986 e do art. 40, da LC n.º 73/1993.



- (viii) Esclarece, ainda, que no presente caso inexistiu fato gerador, uma vez que a empresa está discutindo em juízo a nulidade do ato do qual decorreu o recebimento dos valores que a fiscalização entendeu constituírem receitas omitidas. Sendo assim, enquanto não eliminado o estado de incerteza acerca deste ponto, não existe aquisição de disponibilidade sobre as importâncias depositadas em Miami.
- (ix) Aduz, que o ingresso do numerário na qualidade de renda é evento futuro e incerto, tratando-se de situação de fato, sujeita a condição suspensiva. Nesse sentido, menciona os arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional, segundo o qual os atos ou negócios jurídicos sujeitos a condição suspensiva reputam-se perfeitos e acabados apenas no momento do seu implemento, e não na data do negócio. Referida regra não vale apenas para as condições propriamente ditas, mas também para as *condiciones juris*, ou requisitos de eficácia, conforme posições doutrinárias reproduzidas às fls. 316/320. Inexistindo o implemento do requisito (a decisão judicial afirmando que o negócio que se pretende anular seria válido e, portanto, o dinheiro não seria restituído à Telia e, sim, destinado à Primav) não há que se falar em fato gerador, nem em imposto.
- (x) Conclui, requerendo a improcedência da exigência fiscal.

À vista dos termos da impugnação, decidiu a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ, por unanimidade de votos considerou procedentes os lançamentos efetuados.

Como razões de decidir, verificaram os julgadores ser a impugnação tempestiva e atender aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecida.

Inicialmente, em relação aos custos e despesas não comprovadas, verificaram os julgadores que apesar de intimada diversas vezes, a Contribuinte não apresentou qualquer documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços contabilizados como despesas dedutíveis na sua escritura contábil. Dessa forma, entenderam que tais despesas não podem ser consideradas dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, nos termos dos artigos 195, inciso I, 197, parágrafo único, 242,

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

243 e 247, do RIR/94, e nos artigos 249, inciso I; 251 e parágrafo único; 300 e 304, do RIR/99. Considerando, portanto, procedente o lançamento efetuado a esse título.

Quanto à exigência fiscal decorrente de ganhos e perdas de capital na alienação de ações, títulos e/ou cotas de capital, não obstante os argumentos apresentados pela Contribuinte em sua defesa, onde afirma que a exigência não pode prevalecer, em razão da nulidade do contrato celebrado, do desvio de finalidade da ação fiscal e da indisponibilidade jurídica dos valores, além da inoccorrência do fato gerador, destacaram os julgadores que no presente caso não se aplicam os artigos 145 e 147, CC, mas sim o disposto no art. 118, CTN, concluindo, nesse sentido, que a validade jurídica dos atos praticados não tem influência sobre a definição do fato gerador.

Sendo assim, esclareceram que mesmo que a Contribuinte venha a lograr êxito na ação judicial em que pretende que seja declarada nula a cessão de direitos, tal fato não a eximirá da obrigação tributária que surgiu quando o negócio foi celebrado, nem será motivo para que o lançamento seja declarado improcedente.

Em relação à alegação de desvio de finalidade da ação fiscal, consignaram os julgadores que o fato da ação fiscal ter sido iniciada para apurar denúncia apresentada por supostos adversários da empresa autuada não é motivo para inquiná-la de nulidade. Ao contrário, os agentes da Administração têm o dever legal de apurar a procedência das denúncias que lhe forem apresentadas, face ao caráter de indisponibilidade do crédito tributário, e devem investigar todas as denúncias que lhe forem encaminhadas, principalmente as que foram transmitidas por via judicial, como, no caso, ocorreu (fls. 258). A este respeito, transcreveram o art. 908 do RIR/99.

Verificaram, também, que não deve prosperar a alegação de ausência de contraditório na colheita de documentos e informações feita pela Contribuinte em sua defesa, tendo em vista que se exige apenas a sua observância na fase litigiosa do procedimento, que somente se instaura com a impugnação.



Em relação à ausência de disponibilidade jurídica dos valores, destacaram os julgadores que a existência de processo judicial somente impede a apreciação do processo administrativo quando ambos os processos tiverem o mesmo objeto, nos termos do parágrafo único, do art. 62, do Dec. n.º 70.235/1972 e art. 151, do CTN.

Nesse sentido, prosseguiram afirmando que no caso em tela, a empresa autuada não se encontra amparada por medida judicial hábil para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Aliás, a análise das peças processuais acostadas aos autos mostra que o que se discute no processo judicial não é matéria tributária, mas sim, a validade do contrato celebrado entre duas empresas privadas.

Consignaram, ainda, que também não há que se falar em inexistência de disponibilidade jurídica sobre os valores que se pretende constituir como receitas omitidas. De fato, os valores foram efetivamente recebidos pela empresa autuada (conforme comprovantes às fls. 175/176) que, a seguir, depositou-os sob a guarda do seu sócio controlador, através de contrato de depósito, de caráter privado, com previsão expressa de restituição imediata do valor depositado (fls. 200), tão logo a depositante assim determine, como, aliás, é da natureza do contrato de depósito celebrado segundo os princípios estabelecidos nos arts. 1.266 e 1.287 do Código Civil. Desta forma, os valores recebidos pela cessão de direitos podem ser usufruídos pela empresa autuada a qualquer momento, bastando que ela determine ao depositário que os restitua.

Quanto à suposta inexistência do fato gerador, ressaltaram os julgadores que a mera propositura da ação judicial visando a desconstituir o negócio celebrado não é condição que suspende a exigibilidade do crédito tributário. Além disto, o Código Tributário Nacional é claro, no sentido que a superveniente declaração de invalidade dos atos jurídicos celebrados não tem influência sobre a definição do fato gerador, nem será motivo para que o lançamento seja declarado improcedente.

Finalmente, verificaram que a exigência relativa à CSLL decorre dos mesmos fundamentos que acarretaram a exigência do IRPJ, considerando, portanto, também procedente o lançamento efetuado a esse título.

Por todo o exposto, os julgadores de primeira instância consideraram procedentes os lançamentos efetuados a título de IRPJ e CSLL.

Ciente da decisão de primeira Instância em 09.10.2002, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, tempestivamente, em 07.11.2002 às fls. 356/381, ao Egrégio Conselho de Contribuintes, alegando em síntese os mesmos argumentos apresentados anteriormente, quais sejam:

Inicialmente, em relação aos custos ou despesas não comprovadas afirma a Contribuinte que apesar dos esforços despendidos, até o momento não foi possível localizar a documentação que lastreava as despesas glosadas com consultoria, assessoria técnica e assessoramento, atividades estas necessárias aos negócios da empresa.

Quanto à suposta omissão de rendimentos decorrentes da venda de ativos, afirma que a exigência não merece prosperar, tendo em vista que padece de nulidade, indisponibilidade jurídica e da inocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, alega que os valores depositados, e contabilmente à disposição da Telia, resultaram de negócio jurídico contaminado por vícios de nulidade por ilicitude do objeto, porque resultaria em percentual de participação da empresa estrangeira superior ao limite legal, bem como de anulabilidade por vício de consentimento, na modalidade de coação, e, portanto, não poderiam gerar qualquer eficácia jurídica, nem mesmo sendo caracterizados como fatos geradores de tributos.

Prossegue afirmando, que à luz dos artigos 145 e 147 do Código Civil, o valor referente a objeto de negócio jurídico contaminado por aqueles vícios não é passível de tributação.

Ressalta, ainda, que não obstante as nulidades já mencionadas, a ação fiscal também está contaminada em razão do desvio de finalidade, uma vez que teve início por motivo de denúncia de adversários comerciais (fls. 258). Sendo o documento às fls. 164 e seguintes produzidos sem investigação prévia direta, desrespeitando

também o princípio do contraditório. Dessa forma, alega que embora o órgão administrativo possa praticar os atos próprios de sua atividade, não pode fazê-lo por motivação diversa da disposta na lei.

Esclarece que a exigência em tela não merece prosperar, devido à inexistência de disponibilidade jurídica dos valores que se pretende constituir como receitas omitidas. Pende sobre o negócio jurídico ação judicial, na qual se procura determinar que os valores depositados na conta do sócio da autuada não lhe pertencem. A questão entregue à autoridade judiciária é prejudicial heterogênea para o deslinde do processo administrativo fiscal, e como a autoridade administrativa não detém competência para decidir sobre a validade do negócio celebrado, deverá aguardar o trânsito em julgado da ação judicial.

Dessa forma, afirma que é torrencial a jurisprudência administrativa, da antiga Consultoria Geral da República e da Advocacia Geral da União, no sentido de que "tendo o interessado ingressado na via judicial, ao Executivo compete aguardar o pronunciamento da justiça e dar-lhe fiel cumprimento". Esta orientação é de obediência estrita por toda a Administração Pública Federal, por força do art. 22, do Dec. n.º 92.889/1986 e do art. 40, da LC n.º 73/1993.

Esclarece, ainda, que no presente caso inexistiu fato gerador, uma vez que a empresa está discutindo em juízo a nulidade do ato do qual decorreu o recebimento dos valores que a fiscalização entendeu constituírem receitas omitidas. Sendo assim, enquanto não eliminado o estado de incerteza acerca deste ponto, não existe aquisição de disponibilidade sobre as importâncias depositadas em Miami.

Aduz, que o ingresso do numerário na qualidade de renda é evento futuro e incerto, tratando-se de situação de fato, sujeita à condição suspensiva. Nesse sentido, menciona os arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional, segundo o qual os atos ou negócios jurídicos sujeitos a condição suspensiva reputam-se perfeitos e acabados apenas no momento do seu implemento, e não na data do negócio. Referida regra não vale apenas para as condições propriamente ditas, mas também para as *condiciones juris*, ou requisitos de eficácia, conforme posições doutrinárias



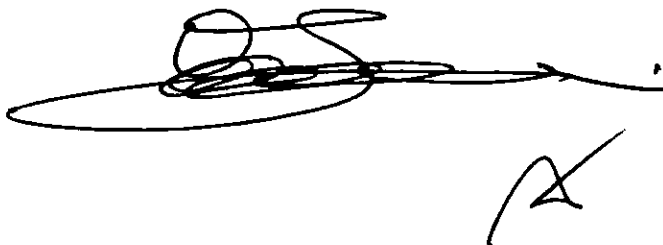
reproduzidas às fls. 316/320. Inexistindo o implemento do requisito (a decisão judicial afirmando que o negócio que se pretende anular seria válido e, portanto, o dinheiro não seria restituído à Telia e, sim, destinado à Primav) não há que se falar em fato gerador, nem em imposto.

Conclui, requerendo a improcedência da exigência fiscal.

Às fls. 404, consta petição da Contribuinte em atenção à intimação 623/2004, informando que não dispõe de bens imóveis suficientes para oferecer em garantia no presente processo, tendo em vista que são inferiores a 30% da exigência fiscal ora discutida. Dessa forma, requer seja aceito o bem (créditos cedidos à Primav pela empresa C.R. Almeida S/A – Engenharia e Construções) anteriormente oferecido em garantia.

Às fls. 434/454, a Contribuinte, em atenção ao despacho de fls. 431, peticiona juntando aos autos novo arrolamento de bens e direitos de acordo com a IN/SRF 264/2002.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'S' followed by a horizontal line. Below the signature, there are two handwritten initials, 'A' and 'R', stacked vertically.

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório, a Recorrente se insurge contra a decisão de primeira instância que manteve a exigência fiscal relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, relativo aos anos-calendário de 1997 e 1998, pela constatação em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, que a contribuinte não justificou e comprovou com documentação hábil e idônea as despesas incorridas com prestação de serviços, apesar de intimada diversas vezes a fazê-la, não justificando, assim a sua dedutibilidade como despesa na apuração do lucro real, bem como, foi constatado, ainda, que a Contribuinte efetuou a venda de ativo, sem a devida contabilização em conta de resultado.

Relativamente à parte do lançamento em que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços, para fins de dedutibilidade como despesas/custos, assim como foi feito em sede de impugnação, a Recorrente não juntou quando da apresentação de seu recurso voluntário qualquer prova que possa embasar suas assertivas.

Informa, apenas que apesar dos esforços despendidos, até o momento não foi possível localizar a documentação que lastreava as despesas glosadas com consultoria, assessoria técnica e assessoramento, o que importa na manutenção dos valores lançados nesse particular, o qual foi corretamente mantido pela decisão recorrida.



Isto porque, são requisitos para a dedutibilidade de despesas na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, de acordo com a legislação fiscal, que as mesmas se revistam de caráter de necessidade, de normalidade e de usualidade no tipo de operações desenvolvidas pela empresa, bem como, há que se cercar a operação, de documentação hábil e idônea, sem o que, não há como considerá-las dedutíveis.

Assim, ante a omissão da Recorrente em comprovar a efetiva prestação dos serviços, bem como, a apresentar os documentos que as suportaram, nego provimento ao recurso nesse item.

Com respeito ao suposto ganho de capital auferido pela Recorrente na cessão da participação acionária que a mesma possuía no consórcio denominado "TESS S/A", fundamental para o julgamento da questão, determinar o momento em que o fato gerador na hipótese ocorreu.

Nesse sentido o Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, cuidou em delimitar a respeito da ocorrência do fato gerar no tempo, ao dispor:

"Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável."

Situações de fato mencionadas no inciso I do artigo 116 do CTN são aquelas situações fáticas que não tem relevância jurídica na órbita do direito privado, podendo inclusive ser contra o direito, como a renda de jogo ou fruto de atos ilícitos, e que são tomadas pelo legislador como suficientes ao nascimento de uma obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado, sobre este dispositivo, ensina:



“Realmente, quando o art. 116, inciso I, do Código Tributário Nacional refere-se a situação de fato, está fazendo referência à situação não categorizada em outra área do direito e que, por isto mesmo, não tem definidos em norma jurídica os seus elementos constitutivos, nem muito menos o momento em que se completa. São “meros fatos não categorizados como institutos jurídicos (entrada de mercadoria no território nacional, saída da mercadoria do estabelecimento remetente, aquisição de renda)” (in Comentários ao Código Tributário Nacional, Atlas, p. 354)

Ainda na lição de Hugo de Brito, ele faz a distinção entre a situação de fato e a jurídica:

“O que na verdade importa é saber se para a configuração da situação colhida pela norma na definição da hipótese de incidência tributária está, ou não, algum conceito jurídico. Algo regulado pelo Direito. Se não está, tem-se uma situação de fato, ou seja, uma situação para cuja configuração as normas do Direito são irrelevantes. Se está, tem-se uma situação jurídica, ou seja, uma situação para cuja configuração é relevante a aplicação de uma ou mais de uma norma jurídica.” (p. 355)

Desta forma, para se definir o momento da ocorrência do fato gerador de um tributo é importante determinar se estamos diante de uma situação de fato ou uma situação jurídica. Tratando-se de situação de fato, o fato gerador se consuma desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Por outro lado, tratando-se de situação jurídica, ocorre o fato gerador desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.



O fato gerador do imposto de renda, num primeiro momento esta delimitado no artigo 43 do CTN, que prevê o seguinte:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Rubens Gomes de Souza sobre o artigo 43 do CTN ensina que:

3.6 Explicitando o dispositivo transcrito, sublinho que, tanto em se tratando de “renda” como de “proventos”, o elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial. Esta circunstância – de tratar-se de riqueza *nova* – está implícita, no caso da “renda”, na palavra “produto” (CTN, art. 43, I), que envolve a noção de algo novo produzido por, ou seja, decorrente de, algo existente: a fonte produtora (capital, trabalho ou combinação de ambos). Por outro lado, no caso dos “proventos”, aquela mesma circunstância – de tratar-se de riqueza *nova* – está expressamente referida (CTN, art. 43, II), em termos, como disse, de “acréscimos patrimoniais”.

2/3.7 Por sua vez, a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser “econômica” ou “jurídica” (CTN, art. 43 *caput*). A aquisição de “disponibilidade econômica” corresponde ao que os economistas chamam “separação” da renda: é a efetiva percepção, em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498). A aquisição de “disponibilidade jurídica” corresponde ao que os economistas chamam “realização” da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja “economicamente disponível” (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiado já tenha título

hábil para percebê-lo (RIR, art. 95 §1º). Como é claro, a disponibilidade "econômica" envolve automaticamente a "jurídica"; a recíproca pode não ser verdadeira, mas a aquisição de qualquer daqueles tipos de disponibilidade basta para configurar o fato gerador, isto é, para dar lugar à incidência do imposto (CTN, art. 114). (SOUZA, Rubens Gomes de, *Pareceres - 3 Imposto de Renda*, coordenação IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; ed. póstuma. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1976, pág. 277)

Dessa forma, o legislador ordinário que institui efetivamente o imposto sobre de renda, diante da permissão do artigo 43 do CTN, pode eleger para efeito do fato gerador tanto a "aquisição da disponibilidade econômica" quanto a "aquisição da disponibilidade jurídica" ou ambas as hipóteses.

Henry Tilbery nos ensina que:

"A redação definitiva do CTN não se limita ao emprego do termo genérico "aquisição de riqueza nova", mas distingue entre "aquisição da disponibilidade econômica" (isto é, a *percepção efetiva* de rendimentos em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro) e "aquisição da disponibilidade jurídica" (isto é, o *nascimento do direito de receber* o rendimento)." (Comentários ao Código Tributário Nacional, Saraiva, p. 352)

Logo, a primeira hipótese, no caso a "aquisição da disponibilidade econômica", constitui uma situação de fato, centrada na percepção efetiva do dinheiro. É por isso que é possível a tributação da renda adquirida ilegalmente, como p.e. roubo, jogo, tráfico de drogas, etc.; hipótese em que se verifica apenas a disponibilidade econômica da renda, isto é, apenas a disponibilidade decorrente de uma situação de fato. A segunda hipótese, a "aquisição da disponibilidade jurídica", configura, naturalmente, uma situação jurídica que configure um direito de crédito. Certamente

que “a disponibilidade “econômica” pode envolver a “jurídica”, dependendo do que a legislação instituidora do tributo dispor.

Por seu turno, não é possível dizer de plano e em tese, se o fato gerador do imposto de renda abarca uma situação de fato ou de direito, em razão da multiplicidade e complexidade de hipóteses de renda e de proventos previstas na legislação instituidora do tributo.

Em sendo assim, é necessário, portanto, analisarmos concretamente a legislação do imposto de renda que trata do ganho de capital, para determinar o momento em que ocorre o fato gerador do tributo especificamente nesta hipótese.

O art. 418 do RIR/99 classifica o ganho de capital da seguinte forma:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

Da leitura do dispositivo acima, ressalta o fato de que o ganho ou a perda de capital deva ser classificado como sendo o “resultado” das várias situações nele descritas, isto é, o resultado na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, na extinção, no desgaste, na obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

Cabe ressaltar, ademais, que o texto da lei usa a preposição “na” (em + a), que pressupõe o lugar de origem, e não a proposição “da”, que é uma consequência. Isto porque, se o texto utilizasse o “resultado da alienação, da desapropriação” conotaria que a tributação recairia sobre o resultado efetivo daquelas situações. Por exemplo, numa compra e venda cujo preço é R\$ 100,00, o “resultado da alienação” é o próprio R\$ 100. Neste sentido, estar-se-ia tributando a própria alienação, desapropriação, etc.

Diversamente, o “resultado na alienação” quer exprimir o sentido de lugar, ou seja, o resultado verificado em uma alienação, ou desapropriação, em uma baixa, e assim por diante. Assim, resultado teria a acepção de conclusão de uma conta, como acima mencionado. Qual seria esta conta? Aquela determinada na própria legislação do imposto de renda, a partir dos próprios §§ do artigo 418, bem como dos dispositivos seguintes do Regulamento do Imposto de Renda que fixam os parâmetros de apuração, resultado, do ganho ou perda de capital.

Conclui-se, portanto, que para efeito de ganho de capital a legislação do imposto de renda elegeu uma situação de fato, isto é, o resultado em determinadas situações: alienação, desapropriação, perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

Ou seja, o que se tributa é o resultado apurado, e não a própria alienação, desapropriação, perecimento e assim por diante. Porém, em determinadas situações, como por exemplo, na alienação, esta situação jurídica poderá afetar a situação de fato eleita pelo legislador. Isto porque, tais situações jurídicas, como por exemplo, um contrato de compra e venda, é o suporte para as situações de fatos, o resultado no contrato de compra e venda. É aquele caso em que Rubens Gomes de Souza diz que a aquisição econômica envolve a jurídica.

Pois bem, o que importa para o caso é que a legislação ao tratar do ganho de capital elegeu para efeito do fato gerador uma situação de fato, ou “resultado” de determinados eventos (alienação, desapropriação, baixa, perecimento, exaustão etc).

Em sendo assim, e de acordo com o artigo 116 do Código Tributário Nacional, tratando-se de uma situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.



Nesse diapasão indaga-se. Como definir as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios do resultado de uma alienação de quotas? “Observe que as circunstâncias matérias são da situação de fato, isto é, do efetivo resultado do negócio”.

Não vou aqui fazer um juízo de valor para delimitar, ao meu talante, quais seriam as circunstâncias matérias do resultado de uma alienação para os fins acima referidos. Vou buscar na própria legislação do imposto de renda.

O artigo 421 do RIR/99 que trata ainda de norma de ganho de capital assevera o seguinte:

“Art. 421. Nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 2º).

***Parágrafo único.** Caso o contribuinte tenha reconhecido o lucro na escrituração comercial no período de apuração em que ocorreu a venda, os ajustes e o controle decorrentes da aplicação do disposto neste artigo serão efetuados no LALUR”.*

Então, para a legislação do imposto de renda, o preço recebido é uma circunstância material para a definição do resultado na alienação. Aliás, é importante ressaltar que o próprio fiscal que procedeu a autuação fiscal reconhece isso ao atribuir parte do fato gerador para ano-calendário de 1997, quando foi efetivado o primeiro depósito no exterior na conta do sócio da empresa, e parte para o ano-calendário de 1998, quando os outros depósitos foram realizados.



Uma outra circunstância importante para a legislação do imposto de renda é o tratamento dado às hipóteses de cancelamento de vendas e de rescisão contratual, que são reconhecidas como eventos capazes de anular a própria receita que a originou.

O artigo 280 do RIR/99, dispõe que:

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).

Por sua vez, a Instrução Normativa nº 51/78, preceitua que:

4.1 - Vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços; eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de rescisão contratual, não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas serão computados nos resultados operacionais.

Na verdade, o ponto central para o julgamento da presente matéria, em minha opinião, é o fato da empresa autuada nunca ter recebido o valor da alienação das quotas que possuía na sociedade, eis que os recursos ingressaram diretamente na conta do sócio, aliado ao fato de que a mesma manifestou a vontade de cancelar todos aqueles contratos que haviam sido assinados para a cessão das quotas em assembléia extraordinária ocorrida no dia seguinte ao evento da alienação.

Ou seja, além de a empresa não ter recebido os valores da suposta alienação de sua participação societária na TESS S/A., manifestou, a empresa autuada, a vontade de cancelar todos os contratos por estarem, aqueles instrumentos, no seu entender, eivados de nulidade, que aliais foram reconhecidas nesse sentido por mais de um órgão da administração pública, fato esse que comentarei mais adiante.

Em apertada síntese, tenho para mim que o fato gerador do imposto de renda do ganho de capital na hipótese em julgamento não ocorreu, uma vez que não se verificaram as circunstâncias matérias necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhes são próprios relativamente ao resultado de uma alienação,

mas precisamente, não houve o recebimento dos valores e ao mesmo tempo houve a manifestação de vontade de cancelar o negócio jurídico pela empresa autuada.

Ademais, no caso em tela, mesmo que se considerasse que o fato gerador do ganho de capital fosse a alienação propriamente dita, isto é, que a legislação do imposto de renda teria optado por uma situação jurídica, do mesmo modo não teria ocorrido o fato gerador do tributo ou ao menos o mesmo estaria submetido a uma suspensão legal.

Lembro que o artigo 116 do CTN considera ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Por sua vez, o artigo 117 do CTN, ao tratar destas hipóteses prescreve que:

“Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Ocorre que a concessão de telefonia tem uma particularidade que é fundamental ao deslinde da presente questão. É que o artigo 97 da Lei n. 9.472/97, prescreve que:

“Art. 97. Dependerão de prévia aprovação da Agência a cisão, a fusão, a transformação, a incorporação, a redução do capital da empresa ou a transferência de seu controle societário.

Parágrafo único. A aprovação será concedida se a medida não for prejudicial à competição e não colocar em risco a execução do contrato, observado o disposto no art. 7º desta Lei.

É de se observar que num primeiro momento, a ANATEL aprovou a transferência do controle societário, em que pese a clara determinação do artigo 39 do Decreto n. 2.056/96, que é o Regulamento do Serviço Móvel Celular, no sentido de que:

“Art. 39 A transferência da concessão ou do controle societário da concessionária somente poderá ser autorizada após o decurso do prazo de sessenta meses, contado a partir do início da operação comercial do serviço.”

Obviamente que no caso em tela, este dispositivo não foi atendido. E por este motivo, e dentro do princípio de que a administração pode rever seus próprios atos, a questão foi submetida à consultoria do Ministério das Comunicações. Em parecer exarado a Consultoria entendeu que:

“Conclui-se, assim, que é irregular a operação pela qual a Primav deixou o grupo de controle da Tess S/A, em abril de 1998, bem como a operação pela qual a Telia tornou-se a única controladora da concessionária, ocorrida em fevereiro de 2001. Ambas as operações violam o disposto no artigo 39 do Decreto n. 2.056/1996. Igualmente ilegais são as decisões da Anatel que autorizam tais operações de transferência.”

Em conclusão este parecer asseverou que:

“... que as operações autorizadas pela ANATEL relativas às alterações do quadro societário da TESS S/A violaram as vedações impostas pelo art. 39 do Decreto 2.056 de 4 de novembro de 1996 – segundo o qual “a transferência da concessão ou do controle societário da concessionária somente poderá ser autorizada após o decurso do

prazo de 60 (sessenta) meses, contado a partir do início da operação comercial do serviço” – além de contrariar o disposto no item 4.2 do Edital de Licitação 001/96-SFO-MC, que restringe a participação estrangeira, direta ou indireta, no capital social da concessionária a 49%”.

Por seu turno, o Ministro das Comunicações encaminhou este Parecer para a Advocacia Geral da União, que solicitou Parecer do Consultor-Geral da União. O Consultor proferiu o Despacho CGU n. 732/2005, corroborando com o entendimento acima, ou seja, que as alterações do quadro societário da TESS S/A violaram as vedações impostas pelo art. 39 do Decreto 2056, de 04.11.1996, além de contrariar o disposto no item 4.2 do Edital de Licitação 001/96-SFO-MC.

Com base no Parecer acima, o Advogado-Geral da União, por sua vez, exarou o seguinte despacho:

“Aprovo, nos termos do Despacho do Consultor-Geral da União n. 732/2004, a Nota AGU/GV-29/2004, relativa ao Processo n. 00400.010316/2003-58, com ênfase na recomendação à ANATEL para retificação das irregularidades.”

Por outro lado, não há notícia nos autos sobre as providências que a ANATEL tomou diante da determinação da AGU quanto às irregularidades na transferência do controle acionário da empresa TESS.

Porém, para o deslinde da questão dos autos, entendo que as informações acima são suficientes para se concluir que a transferência do controle acionário das empresas de telefonia celular sempre está submetida a uma condição suspensiva, qual seja, de serem autorizadas pelo Poder Público.

E como vimos, o Poder Público ao final determinou o desfazimento da transferência acionária realizada em 1998 na empresa TESS. Em sendo assim, a transferência acionária estava submetida a uma condição suspensiva, que é exatamente a autorização pelo Poder Público da transferência acionária. Não sendo

autorizado, como de fato não o foi, em razão do Parecer final da Advocacia Geral da União, não há que se falar em ocorrência do fato gerador para efeito de tributação do ganho de capital.

Em suma, seja analisando a questão sob o prisma de uma situação de fato ou de uma situação de direito, no meu entender, o fato gerador do ganho de capital nos presentes autos não se verificou, pelas razões acima explicitadas.

Entretanto, se para os meus pares os argumentos acima não forem suficientes para fulminar a presente exigência, questão outra se apresenta nos autos, que a meu ver, reduzirá parcialmente a presente exigência.

É que, como visto, a fiscalização ao proceder o lançamento, elegeu, para efeito de apuração do tributo devido, dois momentos distintos para uma mesma operação, senão vejamos.

Conforme se depreende do Auto de Infração, a fiscalização ao proceder a apuração do ganho de capital, base de cálculo do imposto de renda, elegeu como data do fato gerador, os dias 31.12.1997 e 31.12.1998, ou seja, considerou como data do fato gerador os anos-calendário em que os recursos efetivamente foram pagos, ou seja, regime de caixa.

Ora, é sabido que os ganhos de capital, para as empresas que optaram em pagar o imposto de renda com base no lucro real, devem ser registrados como receitas no momento da alienação do bem ou direito, independentemente da data do recebimento do preço, em obediência ao regime de competência.

Também é sabido que nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração, *ex-vi* do art. 31, § 2º., do Decreto-Lei n. 1.598/77.

Ocorre que, para que seja considerado venda a prazo, é necessário que a transação seja feita por instrumento particular, em caráter irrevogável e irrevogável, e vinculada a notas promissórias, cuja quitação seja data após o pagamento dos títulos de créditos, ou seja, trata-se de condição *pro - solvendo*, recebidos em caráter condicional, sendo puramente representativos ou enunciativos da dívida, não operando novação alguma, só valendo como pagamento quando efetivamente resgatados.

Entretanto, não é o que ocorre no presente caso, eis que conforme se depreende da Cláusula Primeira do Instrumento de Cessão de Direitos de Subscrição e Outros Pactos – fls. 167/171 dos autos -, a venda dos direitos de subscrição das ações da TESS que a Recorrente possuía no consórcio, foram alienados mediante a entrega de uma Nota Promissória, em caráter *“pro soluto”*.

Ou seja, o título de crédito – Nota Promissória -, foi dado com efeito de pagamento, como se dinheiro fosse, operando a novação do negócio que lhe deu origem, devendo essa operação ser considerada como à vista, para todos os efeitos fiscais, computando-se, portanto, o valor do ganho obtido no mês da alienação, com estrita observância ao regime de competência, segundo o qual as receitas devem ser reconhecidas na contabilidade e na apuração do lucro real no momento em que auferido o direito a seu recebimento, mesmo que ainda não tenha ocorrido sua realização pecuniária ou mesmo que já tenha ocorrido.

Na verdade, o regime de competência é um dos princípios fundamentais da contabilidade que se encontra expressamente previsto na Lei da nº 6.404/1976 (Lei das S.A), *verbis*:

"Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

...



Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

...

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

De fato, as leis que regem especificamente o IRPJ impõem como regra fiscal obrigatória a ser cumprida pela pessoa jurídica, os princípios fundamentais da contabilidade e as normas contidas na lei comercial. Desse modo, implicitamente a lei fiscal exige a adoção do regime de competência para o registro das operações, apuração dos resultados da pessoa jurídica e para a base de cálculo do imposto, consoante às disposições do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, que tem como matriz legal o Decreto nº 1.598/1977, vejamos:

"Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações, prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto nº 1.598/1977, art. 6º).

§ 1º. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981/1995, art. 37, § 1º).

...

Art.251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Neste diapasão, o Regulamento do Imposto de Renda-RIR, trata ainda do regime de competência como sendo preceito obrigatório para toda pessoa jurídica que opte pela apuração dos seus resultados com base no lucro real, quando dispõe que a inobservância do regime de escrituração, isto é, a desobediência da escrituração ao regime de competência, poderá resultar em infração à lei tributária, salvo nos casos que excepciona, senão vejamos:

"Art. 273. A inobservância quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente

constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:

I – a postergação de pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 6º, § 6º).

Em síntese esse regime é o que melhor revela a mensuração do patrimônio em um determinado período de tempo, pois as receitas são consideradas no momento em que econômica ou juridicamente passaram a integrar o patrimônio do contribuinte, distribuindo o fluxo da renda de acordo com os períodos correspondentes.

Igualmente, ocorre no tocante aos custos e despesas para que um só período (o do pagamento) não fique sobrecarregado com o dispêndio de valores relativos a vários outros períodos.

Por conseqüência, na escrituração pelo regime de competência, as receitas, rendimentos e o lucro devem ser reconhecidos no resultado da pessoa jurídica e, portanto, computados na base de cálculo e submetidos à tributação, quando o respectivo ganho já for certo, líquido e os correspondentes valores já possam ser exigidos por qualquer meio jurídico, estando à incidência do IRPJ inteiramente desvinculada do efetivo recebimento financeiro em moeda e da adimplência da obrigação pelo devedor, eis que a incidência do IRPJ, de acordo com o artigo 43 do Código Tributário Nacional – CTN, ocorre quando a pessoa jurídica adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, isto é, o fato gerador do IRPJ se dá em bases correntes à medida que a renda (lucro) for sendo auferida, consoante o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR (matriz legal: Lei nº 8.981/1995, art. 25, e Lei nº 9.430/1996, art. 1º e 55)”.

Assim, independentemente tenha a contribuinte oferecido ou não à tributação o ganho de capital auferido com a cessão de direitos de subscrição das



ações da TESS, cabia a fiscalização apurar e tributar o ganho com observância do regime de competência como previsto na lei comercial e fiscal, e não tributá-lo em dois momentos distintos – regime de caixa -, pelo quê o lançamento merece reforma nesse ponto, para excluir da tributação as importâncias recebidas no ano-calendário de 1998, ou seja, na importância de R\$ 24.021.900,00, relativa à Nota Promissória decorrente da cessão de direitos de subscrição e a Nota Promissória emitida a título de reembolso de despesas suportadas pela Recorrente no consórcio, ambas emitida em caráter "*pro - soluto*".

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 22 de janeiro de 2008


VALMIR SANDRI, RELATOR 