



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10283.000215/97-89
Recurso nº. : 118.010
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1991 a 1993
Recorrente : RALC - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTEFATOS DE CONCRETO LTDA.
Recorrida : DRJ em Manaus - AM.
Sessão de : 16 de abril de 1999
Acórdão nº. : 101-92.656

I.R.P.J. - LANÇAMENTO *EX OFFICIO* – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. LOCAÇÃO. INOCORRÊNCIA. A receita derivada do negócio jurídico cuja natureza é a locação de bem imóvel, até prova em contrário, deve ser apropriada pela locadora. A simples alegação de que o imóvel era de propriedade da recorrente não é bastante para caracterizar a alegada omissão no registro de receitas.

RECEITAS FINANCEIRAS. JUROS. A mutuante deve apropriar, a título de juros, o montante auferido no negócio jurídico de mútuo, segundo as taxas contratualmente estipuladas.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS. – A glosa de parcelas contabilmente apropriadas como despesas, por indedutíveis para efeito de tributação pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, não autoriza que sejam processadas, de ofício, alterações nos registros contábeis correspondentes à movimentação em de recursos em Contas Correntes, muito menos concluir tratar-se de negócio jurídico de mútuo.

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. CONDIÇÕES PARA DEDUTIBILIDADE. – Os gastos suportados pela pessoa jurídica, para serem admitidos como despesas operacionais, devem ter comprovado a efetividade da operação que lhes tenha dado causa, bem como devem ser satisfeitas as condições de necessidade, normalidade e usualidade, segundo as atividades desenvolvidas pelo empreendimento.

LUCRO INFLACIONÁRIO. ERRO DE CÁLCULO. – Constatado erro no cálculo do Lucro Inflacionário Realizado, procede a tributação da diferença verificada através de lançamento de ofício.

ISENÇÃO. SUDAM. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. – Receitas derivadas de operações realizadas pela pessoa jurídica, alheias às atividades expressamente contempladas pelo ato concessivo, não integram o Lucro da Exploração, base de cálculo da isenção outorgada ao empreendimento instalado na área de atuação de SUDAM.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. I.R.F. - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ACIONISTA. - Declarada a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, conforme decisão do Pleno do Colendo

Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172058-1/SC, não pode prevalecer lançamento efetuado com base no citado dispositivo.

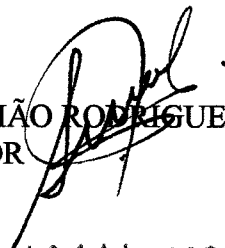
PROCEDIMENTOS REFLEXOS — A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, relativamente à Contribuição Social, contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e para o FINSOCIAL aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RALC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTEFATOS DE CONCRETO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do Relatório e Voto que passam a integrar o presente Julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAI 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

RELATÓRIO

RALC INDÚSTRIA E COMERCIO DE ARTEFATOS DE CONCRETO LTDA. recorre para este Colegiado da parte da decisão proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Manaus - AM, proferida às fls. 495/542, mantendo parcialmente os créditos tributários exigidos nos autos de infrações formalizados em 20 de janeiro de 1997.

A Fiscalização lavrou sete Autos de Infração, contra a Recorrente, nas seguintes áreas: I.R.P.J. (fls. 07/27), PIS REPIQUE (fls. 36/37), PIS. (fls. 41/43), FINSOCIAL FATURAMENTO (fls. 47/49), COFINS (fls. 53/55), IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (fls. 57/69) e Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 74/92).

As irregularidades apuradas pela Fiscalização, que teriam ensejado os lançamentos de ofício, encontram-se descritas no Auto de Infração lavrado na área do I.R.P.J., e podem ser assim resumidas:

a) Omissão de Receita de aluguel, tendo em vista o imóvel pertencer à atuada e o contrato de locação haver sido firmado por Ralc Construções Ltda., empresa que apropriou o recursos;

b) glosa de valores apropriados como despesas operacionais, por não comprovado a efetiva prestação dos serviços;

c) glosa de valores apropriados como despesas operacionais, provenientes de rateio processado entre a atuada e sua controladora, contabilizado de forma global e por não comprovada com documentação hábil;

d) omissão de receitas financeiras – juros ativos – do que resultou diminuição do lucro líquido, referente da insuficiência no cálculo dos juros incidentes sobre os valores mutuados;

e) omissão de receitas de variações monetárias ativas, resultante da omissão de receitas de aluguel, conforme indicado em item precedente;

f) omissão de receitas de variações monetárias ativas, originadas da glosa de gastos apropriados como despesas, por não comprovadas e resultante de rateio entre empresas;

g) glosa de despesas de variações monetárias passivas, correspondente à variação monetária incidente sobre os valores rateados como despesas;



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

h) glosa de correção monetária calculada sobre conta do patrimônio líquido – Reserva de Capital -, que gerou redução do lucro líquido do período;

i) omissão de receita de correção monetária, decorrente de vendas de mercadorias efetuadas para sua controladora, não pagas no vencimento;

j) ajustes do lucro líquido do exercício, em razão de cálculo a menor do lucro real, por insuficiência do lucro inflacionário realizado;

l) refazimento do lucro da exploração, em razão da adição de receitas de prestação de serviços como “outras receitas operacionais”, causando distorções quanto ao cálculo da isenção do Imposto de Renda e Adicionais, concedida pela SUDAM;

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, a Autuada ingressou, tempestivamente com a impugnação de fls. 330/337, acompanhada da documentação de fls. 338 a 419, o que deu causa à decisão de proferida pela autoridade julgadora singular, cuja ementa tem esta redação:

“PERÍCIA – É indeferida a pretensão quando demonstrada a sua prescindibilidade perante os fatos e ante os motivos apresentados como justificativa pela impugnante.

DECADÊNCIA – O prazo decadencial começa a fluir a partir da entrega da declaração de rendimentos, quando efetivada antes do início do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

RECEITA DE ALUGUEL – Sendo o imóvel locado de propriedade da empresa, a ela cabe as receitas de aluguéis, configurando omissão de receitas a falta de registro na contabilidade.

DESPESAS – Mantém-se a tributação quando as despesas não forem comprovadas por meio de documento hábil e que correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos, bem como necessários, normais e usuais para a atividade da empresa.

MÚTUO – Estabelecido através de Contrato de Mútuo os juros incidentes sobre os valores emprestados, é cabível a tributação, não se considerando as alterações contratuais efetuadas de forma inidônea.

EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS – Empréstimos entre controladora e controlada, mediante operações em conta-corrente, caracteriza o mútuo, devendo ser oferecida à tributação pelo menos o valor correspondente à variação monetária calculada de acordo com os índices oficiais.

VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA – É cabível a glosa de variações monetárias passivas, quando ficar comprovado que a conta-corrente representativa de mútuo deveria apresentar saldo devedor, no lugar de credor.

LUCRO INFLACIONÁRIO – É cabível a tributação, quando ficar comprovado que a empresa calculou o lucro inflacionário realizado, aplicando percentual inferior a 5% sobre o lucro inflacionário acumulado.



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

LUCRO DA EXPLORAÇÃO – Não podem compor o lucro da exploração, para fins de cálculo da isenção do imposto de renda, as receitas decorrentes da locação de imóvel do ativo permanente da empresa.

DECORRÊNCIA – Os mesmos fundamentos que determinaram a manutenção parcial do lançamento atinente ao IRPJ, servem para dar igual destino aos lançamentos reflexos.

FINSOCIAL – Em virtude do disposto no art. 2º, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 31/97, deve ser subtraído o lançamento da contribuição para o FINSOCIAL, nos valores que excedam a alíquota de 0,5%.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

Como razões de apelo a Recorrente reedita os mesmos argumentos apresentados na peça impugnativa, razão pela qual passo a ler, em Plenário (lê-se), o inteiro teor da peça de fls. 552/558.

È o Relatório.



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

De acordo com os fatos descritos a omissão no registro de receitas estaria configurada, na medida em que o imóvel, de propriedade da recorrente, teria sido locado por Ralc Construções Ltda., sua sócia controladora, quem efetivamente apropriou o valor do aluguel.

Ainda na fase impugnativa a pessoa jurídica autuada sustentou que nada percebeu a título de aluguel, até porque nem mesmo mantinha contrato de locação com a Philco da Amazônia S.A..

Entendeu a autoridade julgadora singular que no caso concreto inocorreu a cessão de bens entre empresas interligadas, mas sim locação de imóvel, ainda contratado através de sua controladora, e como o citado bem integrava o Ativo Permanente, teria que apropriar, em conta de resultado, as receitas derivadas do contrato de locação firmado à época.

De plano deve ser consignado que os documentos de fls. 104 a 117 nos revelam que a recorrente assinou, com a Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA:

- i) Termo de Reserva de Área nº 014/88 – SÃO/DEAP/DIAF, de 14.10.88, pelo qual lhe foi reservado lote 2.47, com 6.492,20 m² de área, localizado no Distrito Industrial, com vigência até a data da lavratura da escritura definitiva de compra e venda, desde que cumpridas as exigências contidas na Portaria Com a devida vênio da r. autoridade *a quo* entendo que sua decisão, na parte que manteve a exigência, merece



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

reforma, posto que respaldada em razões que não guardam consonância com a legislação de regência, conforme a seguir se expõe.

- ii) Termo de Reserva de área nº 014/88-SÃO/DEAP/DIAF, de 31 de agosto de 1989, concedendo reserva do lote 2.49, com área de 11.012.00 m², nas mesmas condições constantes do item anterior
- iii) Termo de Reserva nº 027/88 – SÃO/DEAP/DIAF, de 16 de janeiro de 1989, concedendo reserva do lote 2.53, com área de 11.270,50 m², comprometendo-se a beneficiária a apresentar à SUFRAMA, Planta de Situação e Locação e Projeto completo de Engenharia e Arquitetura, além da obrigação de pagar, quando da assinatura do Termo de Início de Obra, o preço de aquisição do imóvel em 24 parcelas
- iv) Termo de Reserva nº 47/89 – SÃO/DEAP/DIAF, de 27 de setembro de 1989, pelo qual lhe era concedida reserva do lote 2.53/1, com área de 40.905,70 m², nas mesmas condições fixadas e descritas no item precedente;
- v) a escritura definitiva de compra e venda restou lavrada em 16 de junho de 1993, certamente por cumpridas todas as exigências estipuladas pela SUFRAMA.

Pelo Instrumento Particular de Contrato de Locação, firmado entre a empresa Ralc Construções Ltda. E a Philco do Brasil S. A., em 24 de julho de 1990, aditado no dia 21 de setembro do mesmo ano (fls. 97/103), a locadora se compromete a edificar, no prazo de 110 dias, sobre o lote 2.47, objeto de reserva pela recorrente junto à SUFRAMA, um galpão para armazém, com área coberta de 6.300 m², e a locar referida edificação à Philco, pelo prazo de 4 anos.

Como sustentado pela recorrente, a autoridade julgadora monocrática reconhece que a locação do imóvel foi promovida pela pessoa jurídica Ralc Construções Ltda., e nem poderia ser de outra forma, já que os documentos provam nesse sentido, mas considera haver ocorrido a alegada omissão no registro de receitas apenas pela circunstância de ser ela a proprietária do imóvel objeto da locação.



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

Ocorre, como demonstrado, que à época a recorrente detinha tão somente o direito de reserva da área, e a Fiscalização sequer se preocupou em investigar a origem dos recursos aplicados na edificação do galpão, se da empresa figurante como locadora ou da recorrente, como também passou ao largo do trabalho de auditoria a preocupação com os registros contábeis resultantes da execução do contrato de locação, naturalmente promovidos pela locadora.

A adequada caracterização e descrição dos fatos, aliada aos esclarecimentos necessários à análise dos desdobramentos resultantes do cumprimento das cláusulas contratuais, se traduzem como elementos indispensáveis ao deslinde da controvérsia. Contudo, a julgar pelo conjunto probatório trazido para os presentes autos, a razão está com a recorrente.

A decisão recorrida, no particular, merece reforma.

Tendo presente o que consta da peça básica, o valor apropriado como remuneração por serviços prestados, conta "SERVIÇOS PROFISSIONAIS", teve como contrapartida a conta "DIVERSOS", sendo que em data de 02 de janeiro de 1993 foi promovida a transferência do crédito para conta que registra a movimentação de mútuos entre a recorrente e sua controladora "Ralc Construções Ltda.".

Como a empresa autuada apenas protestou pela futura juntada da documentação que comprovaria a efetividade dos gastos, restou mantida a exigência em primeira instância. A situação, agora na fase recursória, permanece inalterada, ou seja, os documentos não foram exibidos, alegando a recorrente que os mesmos teriam sido extraviados.

Por se tratar de matéria fática, carente de adequada comprovação, não há reparos a serem promovidos na decisão recorrida.



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

A glosa de despesas como descrito nos itens 3.2 e 3.3 do Auto de Infração se processou em razão de: i) contabilização do gasto de forma global ou integral; ii) falta de documentação hábil a permitir a averiguação do efetivo recebimento dos serviços, bem como se necessários, normais e usuais.

Para a manutenção do lançamento tributário a autoridade julgadora singular inovou alguns motivos pelos quais não eram procedentes os argumentos trazidos na impugnação:

"Primeiro, como uma empresa estabelecida em apenas uma sala, contígua à sede de sua sócia, pode ser responsável por cerca de 40% do total das empresa do ano de 1991 e por cerca de 28% do total das despesas em 1992? Segundo, porque as despesas rateadas engloba não só as despesas indiretas, como também os encargos próprios de cada uma das empresas, tais como impostos e contribuições (ISS, ICMS, PIS etc). Terceiro, porque a autuada apenas apresentou demonstrativo de rateio, sem provar que essas despesas correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos, bem como necessários, normais e usuais para a sua atividade."

Deve ser ressaltado, por relevante, que o rateio entre empresas de gastos a serem apropriados como despesas, quando admitido, deve ser efetivado com observância de requisitos mínimos à perfeita identificação da natureza dos gastos efetivamente suportados, que sejam comuns ao exercício das atividades das pessoas jurídicas envolvidas, devidamente comprovados e, ainda, que satisfaçam as condições de necessidade, normalidade e usualidade.

Este Conselho firmou jurisprudência confirmando tais assertivas, podendo ser invocados, dentre outros, os Acórdãos cujas ementas estão abaixo transcritas, na parte que diz respeito à matéria sob comento:

Acórdão nº 101-89.828, de 11/6/96



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

“DESPESAS DE PROPAGANDA – RATEIO – O rateio de despesas de propaganda entre empresas deve ser feito mediante critério que justifique e especifique de forma clara os parâmetros utilizados.”

Acórdão nº 101-91.827, de 18/02/98

“DESPESAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA – Comprovado que a marca de produtos produzidos pela autuada foi veiculada em propaganda conjunta, coordenada pela controladora e no interesse do grupo econômico, deve ser admitida a dedutibilidade como despesas operacionais.”

Acórdão nº 103-08.605 de 20/9/88

“IRPJ – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS COM PROPAGANDA: Decorrentes de campanha publicitária institucionalizada, promovida pela pessoa jurídica em co-participação com outras integrantes de rede nacional de distribuição, desde que a empresa coordenadora da publicidade mantenha escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o fato; sejam elaborados mapas demonstrativos, lastreados em documentação hábil e idônea; os serviços sejam efetivamente prestados; a quitação obedeça aos requisitos legais; cada um dos participantes, quando solicitado, possa comprovar a satisfação das condições retro elencadas, são dedutíveis para efeito de apuração, pela pessoa jurídica, do lucro sujeito à tributação. Recurso conhecido e provido.”

A apresentação da planilha que serviu de base para o rateio, sem indicação dos critérios previamente estabelecidos, como também e principalmente pela falta da documentação comprobatória, afasta a pretensão da recorrente de deduzir tais dispêndios como despesas operacionais.



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

Confirma-se, assim, a decisão recorrida, quanto a este item.

Apurou a Fiscalização que teria havido contabilização a menor do valor dos juros ativos verificados no ano de 1992, primeiro e segundo semestres, em razão do contrato de mútuo celebrado entre a recorrente e sua controladora Ralc Construções Ltda..

Diante dos argumentos expendidos na inicial, a autoridade julgadora monocrática registrou:

"Analisando os referidos Instrumentos Particular (SIC) de Mútuo (...), verifica-se que a empresa autuada emprestou à sua sócia diversos valores no decorrer dos anos calendário de 1992 e 1993, ficando a devedora obrigada a pagar as quantias emprestadas, corrigidas pela variação da UFIR e acrescida de juros de 1,8% a. m. ou fração. Os valores emprestados nas condições estipuladas nos referidos documentos geraram a diferença de juros ativos levantada pela fiscalização (...) e apurada conforme demonstrativos (...).

.....

A tentativa da impugnante de comprovar a redução dos juros não pode prosperar, haja vista que apresentou retificação apenas para os valores emprestados em 06/01/92 e 07/04/93, enquanto que o Auto de Infração se reporta a vários empréstimos ocorridos no decorrer dos anos de 1992 e 1993. Ressalte-se que para cada quantia emprestada foi efetuado um contrato próprio, portanto cada instrumento deveria ser alterado individualmente, não podendo as alterações efetuadas em um contrato ser estendidas aos demais. Além disso, verifica-se que a observação efetuada atrás do documento só existe na cópia apresentada pela empresa na fase impugnatória, não existindo nas cópias apresentadas à fiscalização no decorrer da ação fiscal. Acrescente-se, ainda, o fato de as referidas retificações não terem sido datadas, o que coloca sob suspeita a sua idoneidade, principalmente por não terem registro público."



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

Nada menos que 29 cópias de contratos de mútuo foram juntadas às fls. 213/241, todas prevendo a cobrança de juros à taxa de 1,8% ao mês ou fração. Por haver a autoridade julgadora de primeiro grau afirmado que a alteração da taxa de juros só teria ocorrido em dois dos contratos celebrados, agora na fase recursória foram juntados, às fls. 605;679, 15 (quinze) cópias com retificação da cláusula que previa a incidência dos juros.

As suspeitas levantadas pela autoridade "*a quo*" tem sua razão de ser. Com efeito, até a data do encerramento dos trabalhos de Fiscalização, não havia sido promovida qualquer alteração contratual, principalmente no que diz respeito à incidência de juros (pelo menos é o que se verifica com as cópias exibidas aos autuantes). Posteriormente ao ato decisório, tendo em vista os fundamentos ali consignados, a pessoa jurídica autuada traz para os presentes autos outras cópias, todas contendo a expressa dispensa do pagamento de juros, sendo certo que os acordos de vontades foram celebrados no decorrer do ano de 1993.

Ainda que se pudesse admitir como válidas as pretensas alterações, produziriam efeitos somente após a data na qual teriam sido promovidas. Como, no caso, não foram datadas, impossível determinar o momento após o qual passariam a produzir os efeitos jurídicos almejados.

As provas trazidas à colação militam em favor da tese defendida pela Fiscalização, do que resulta haver ocorrido registro a menor das receitas de natureza financeira.

A exigência do crédito tributário correspondente à infração descrita no item 6.1 da peça básica, está diretamente relacionada com a alegada omissão no registro de receitas que teriam sido auferidas pela locação de imóvel de sua propriedade, objeto de análise anterior.]

Inocorrida a alegada omissão no registro de receitas, não há que se cogitar da tributação da variação monetária ativa, como pretendido. Demais, pelo fato de a pessoa jurídica controladora haver contratado com terceiros, em seu próprio nome, a locação do



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

imóvel edificado em terreno reservado à recorrente, não autoriza presumir a existência de contrato de mútuo entre ela e a recorrente.

Não há como prosperar, no caso, a decisão recorrida.

Em consequência da glosa das despesas rateadas entre controladora e controlada, entendeu a Fiscalização que teria havido omissão no registro de receitas de variação monetária, tendo em vista os ajustes efetuados, do que resultou:

"... a conta "CONTAS CORRENTES DIVERSOS" passou a apresentar o seguinte resultado: o saldo credor de Cr\$ 52.100.620,00 (conta do passivo) constante do Razão, transformou-se em saldo devedor de Cr\$ 320.736,39 (conta do ativo) conforme planilha demonstrativa anexa."

A autoridade julgadora monocrática, tendo presente o fato de haver sido considerado decadente o direito de a Fazenda Pública Federal constituir o crédito tributário relativo à glosa das despesas apropriadas no ano de 1990, base do exercício de 1991, promoveu os ajustes que entendeu necessários, mantendo, no mais, a exigência do crédito tributário pelos mesmos fundamentos constantes da peça básica.

De plano deve ser consignado que o fato de haver a Fiscalização glosado os gastos apropriados como despesas, por considerados indedutíveis para efeito de tributação pelo Imposto de Renda, não implica, necessariamente, refazimento dos registros mantidos na conta "CONTAS CORRENTES DIVERSOS".

Também é certo que a simples glosa dos gastos apropriados como despesas não pode servir de fundamento nem levar ao raciocínio utilizado pela Fiscalização e confirmado em primeira instância, qual seja: uma vez considerado indedutível o gasto, deve ocorrer a reversão do lançamento efetuado na conta corrente mantida entre as empresas, do que resulta alteração do saldo mutuado e, de consequência, o cálculo da variação monetária deve ser refeito.



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

Como se constata, vários são as presunções envolvidas na esteira de tal raciocínio, e a incidência do tributo não pode ser assentar em hipóteses não contempladas pela legislação de regência.

Os itens 7.2 e 8.1 do Auto de Infração tratam da glosa de variação monetária passiva, apropriada pela recorrente em razão do contrato de mútuo celebrado com sua controladora, tendo em vista as alterações promovidas pela Fiscalização, fruto das glosas dos gastos lançados como despesas operacionais.

Pelos mesmos fundamentos expendidos na análise do item anterior, entendo que a decisão recorrida merece reforma.

A Fiscalização glosou, ainda, a correção monetária calculada sobre a conta "RESERVA DE CAPITAL", por calculada a maior em razão da aplicação de índices mensais incorretos.

A pessoa jurídica autuada, quando da impugnação ao lançamento sob exame, sustentou que os cálculos por ela elaborados estavam corretos, que a Fiscalização sequer teria esclarecido o critério adotado para execução dos trabalhos e conseqüente determinação da diferença encontrada, razão pela qual requeria que a apuração fosse realizada por perícia contábil.

É provável que em razão de tais argumentos a autoridade julgadora de primeiro grau tenha lançado mão dos fundamentos que na seqüência vão transcritos:

"Pelo documento de fls. 289, verifica-se que o saldo inicial da conta "Reserva de Capital" era Cr\$ 311.637.277,00, tendo a empresa corrigido mensalmente desde 07 até 12/12, totalizando a correção monetária no valor de Cr\$ 1.381.378.830,00.

.....


Processo nº. :10283.000215/97-89
 Acórdão nº. :101-92.656

Pelo demonstrativo de fls. 288, observa-se que a fiscalização efetuou a correção monetária da referida conta, também desde 07 até 12/12, aplicando a variação da UFIR, conforme determina o art. 48 da Lei 8.383/91, totalizando a correção monetária no valor de Cr\$ 794.516.745,46. Portanto, constata-se que a impugnante efetivamente calculou a correção monetária a maior, sendo procedente a referida glosa no valor de Cr\$ 586.862.084,54.”

Em seu apelo para este Colegiado, a empresa alega que o indeferimento do pedido de perícia implica nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do seu direito de defesa, aduzindo que os cálculos da correção monetária da conta Reserva de Capital espelham a realidade, conforme documentos que junta por cópias às fls. 715/719.

Ocorre que as cópias trazidas com o recurso dizem respeito ao cálculo da correção monetária da conta “Capital”, e a controvérsia está centrada no cálculo da correção monetária da conta “Reserva de Capital”. Contudo, comparando-se os cálculos elaborados para correção de ambas as contas – “Capital” e “Reserva de Capital” – para o mesmo período, constata-se que efetivamente foram aplicados índices diferentes. Senão vejamos: enquanto que o saldo da conta Capital sofreu acréscimo de 269,19%, no período de julho a dezembro de 1992, o saldo da conta “Reserva de Capital” foi corrigido pelo índice de 443,26%.

Consideradas as correções mensalmente efetuadas temos o seguinte comportamento comparativo:

1992

CONTA	! JUL.	! AGO.	! SET.	! OUT.	! NOV.	! DEZ.
CAPITAL	23,69%	23,28%	24,93%	25,30%	24,76%	23,97%
RES. CAPITAL	39,01%	34,11%	33,57%	31,87%	29,63%	27,61%



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

Resta evidenciado, portanto, que para cálculo da correção monetária da conta “Reserva de Capital”, a recorrente lançou mão de índices superiores ao legalmente admitido, gerando, em consequência, excesso de correção monetária de natureza devedora.

Procedente, pois, a glosa levada a efeito e mantida pela decisão recorrida.

Como repercussão da apropriação da correção monetária sobre os valores consignados na conta “Reserva de Capital”, no segundo semestre de 1992, a Fiscalização procedeu à glosa da correção monetária verificada durante o ano de 1993 (fls. 20).

Uma vez recomposta a situação de equilíbrio, seja pela apropriação da correção monetária de natureza credora, seja pela glosa do excesso de correção monetária de natureza devedora, tendo presente a sistemática da correção monetária do balanço não haverá diferenças para os períodos posteriores, tendo em vista que o lucro apurado em procedimento de ofício irá integrar o patrimônio líquido da sociedade, gerando o que se convencionou denominar-se de “Reserva Oculta”, cuja correção tem o condão de compensar o excesso eventualmente verificado nas despesas de correção monetária, mantendo neutros os efeitos da correção monetária do balanço, como é da sua filosofia.

A jurisprudência deste Conselho é abundante, no sentido de reconhecer que, como ocorre no caso sob exame, a tributação tem procedência tão somente no período em que se concretizar a apropriação, de forma indevida, da correção monetária de natureza devedora.

Entendo que a decisão recorrida, quanto a este item, merece reforma.

Em razão dos ajustes promovidos na conta “CONTAS CORRENTES DIVERSOS”, notadamente por glosa das despesas objeto de rateio entre as empresas, entendeu a Fiscalização que teria havido omissão no registro de receitas de correção monetária, do que resultou diminuição do lucro líquido do exercício (9.1); por idênticos fundamentos foram tributados os valores descritos nos itens 9.2 e 9.5 do Auto de Infração, vez que os ajustes



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

promovido na contabilização de períodos anteriores repercutiriam no cálculo da correção monetária dos anos subseqüentes.

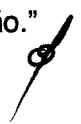
Os mesmos argumentos expendidos no item anterior são aplicáveis ao caso sob comento, já que a neutralidade resultante da adoção das regras de correção monetária do balanço não foi atingida.

Deve ser consignado, por oportuno, que na parte relativa ao cálculo da correção monetária do próprio período de ocorrência dos fatos apontados pela Fiscalização, poderia ocorrer eventual diferença, no entanto, não restou demonstrado tal situação. Os demais reajustes não podem influenciar a correção monetária do mútuo, como registrado anteriormente.

Conforme descrito no item 9.3 da peça básica, a Fiscalização está a exigir Imposto de Renda em razão de considerar que a recorrente teria omitido o registro de receitas de correção monetária, incidente sobre os valores das vendas de mercadorias efetuadas para sua controladora, com prazo de 30 dias para pagamento, o que não se verificou nas condições estabelecidas. Invoca, como suporte legal para a autuação, a orientação traçada através da I.N.SRF nº 125/91.

A autoridade julgadora de primeiro grau, após considerações a propósito de textos legais que entendeu aplicáveis à espécie, tendo se reportado ao PN CST nº 10/85, IN SRF nº 125/91 e Acórdão nº 105-2.452/87, registra:

"Pelos documentos de fls. 291 e 242/249, observa-se que em consequência da transação entre as duas empresas, a sócia controladora (mutuária) passou a ter uma obrigação para com a atuada (mutuante), ficando esta obrigada a reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, nos termos da legislação, a correção monetária dos seus créditos, portanto procedentes os créditos tributários referentes aos itens 9.3 e 9.4 do Auto de Infração."



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

Como se constata, trata-se no caso de operação de venda mercantil que a Fiscalização tomou como negócio jurídico de mútuo. Para o deslinde da controvérsia é bastante invocar a jurisprudência deste Conselho, cujo entendimento é firme no sentido de que não se confundem os negócios de compra e venda e de mútuo, não cabendo invocar, inclusive, a figura da “novação”, posto que a inadimplência do devedor não tem o condão de caracterizar ou de transforma o negócio anteriormente realizado em outro, de natureza diversa, que é o mútuo entre pessoas jurídicas.

Entendo que a decisão recorrida, quanto a este tópico, não tem como subsistir.

Ao contrário do sustentado pela recorrente, a exigência não resulta da incidência do tributo sobre lucro inexistente. O lucro inflacionário restou apurado, foi diferida sua tributação e, segundo as regras jurídicas então vigentes, o equivalente a 5% (cinco por cento) do lucro inflacionário acumulado deveria ser realizado por ocasião do encerramento do período.

Há, no caso, evidente erro de cálculo detectado pela Fiscalização. Tanto é verdadeiro que a recorrente sequer esboçou reação contra o lançamento, se limitando a afirmar que o critério adotado resultaria na criação de lucro fictício, o que não corresponde à verdade dos fatos.

Não há reparos a serem feitos na decisão recorrida, relativamente a esta matéria.

O item 11.1 do Auto de Infração descreve a matéria objeto de tributação como abaixo de transcreve (fls. 26/27):

“A empresa Ralc Ind. E Com. De Artefatos de Concreto Ltda. Foi constituída tendo como objetivos sociais a industrialização, comercialização, importação e exportação de artefatos de concreto,



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

conforme cláusula Segunda de seu Contrato Social (...). Posteriormente, adquiriu da SUFRAMA quatro lotes de terras contíguos (...) para a instalação de sua unidade de produção (...), e conseguiu junto à SUDAM o benefício fiscal da isenção do imposto de renda e adicionais não restituíveis, incidente sobre o lucro da exploração decorrente de sua atividade industrial (...).

No entanto, desviando-se de seus objetivos sociais, a empresa dedicou-se preponderantemente a atividade de locação de imóveis (prestação de serviços), alugando prédios construídos nos lotes adquiridos originalmente para a implantação de sua atividade fabril, conforme se pode verificar pelas cópias dos contratos de locação em anexo.

.....
Na DIRPJ, exercício de 1992, ano-base de 1991, Formulário 1, o contribuinte classificou a receita de aluguel como "outras receitas operacionais", item 13/09, quando deveria tê-la classificado corretamente como "Receita de prestação de serviços", item 10/07.

Esse procedimento gerou distorções no preenchimento do Quadro 03 – "Receita líquida por atividade", do Quadro 04 – "Demonstração do lucro da exploração" e do Quadro 09 – "Demonstração de cálculo da redução e isenção do imposto", todos do Anexo 2, DIRPJ/Exercício 1992, resultando nos equivocados valores declarados do "Lucro da exploração – Parcela correspondente à atividade isenta", ...".

Tanto a lei quanto o ato expedido pela SUDAM são claros em estabelecer que à pessoa jurídica é reconhecido o direito ao gozo da isenção sobre os resultados operacionais derivados da implantação do empreendimento caracterizado como **"atividade industrial", na Amazônia Legal, voltado para a produção de "(...) peças de Tubos de Sarjetas; (...) peças de Canaletas para Águas Pluviais; (...) peças de Moirões; (...) peças de Blocos para Vigas para lajes pré-moldadas e (...) peças de Blocos para pavimentação, ..."**.

A receita derivada da locação de imóveis, ainda que a edificação possa ser considerada como instalação própria para o exercício da atividade industrial, não pode compor o lucro da

Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

exploração, tendo em vista o fato de mencionada atividade não se achar contemplada para gozo da isenção outorgada pela SUDAM.

Não é a pessoa jurídica quem figura como destinatária do benefício fiscal, mas sim a atividade contemplada no projeto aprovado pela SUDAM, atividade que a recorrente se comprometeu a executar dentro dos limites e nas condições fixadas.

Restou evidenciado que a recorrente introduziu, no cálculo do lucro da exploração, receita estranha às atividades expressamente declaradas como de industrialização e cujos resultados estariam isentos da tributação pelo Imposto de Renda e Adicionais não Restituíveis.

Não merece reparos, quanto a este tópico, a decisão recorrida.

Tratam os itens 8.2 e 8.4 da tributação das parcelas correspondentes à glosa da correção monetária indevidamente calculada sobre o saldo da conta "Reserva de Capital", face a transferência a maior efetuada da "Provisão para o Imposto de Renda", no primeiro semestre de 1992; segundo semestre de 1992 e ano de 1993, resultante do errôneo cálculo do lucro da exploração, base sobre a qual incide a isenção concedida pela SUDAM.

Entendeu a autoridade julgadora singular que a tributação sob comento está diretamente vinculada ao que restou decidido no item precedente, razão pela qual manteve a exigência tributária.

"Data venia", entendo que a matéria sob exame deve Ter ou merece tratamento específico, próprio, já que sua disciplina jurídica não guarda relação de causa e efeito com as regras jurídicas que cuidam da determinação do lucro da exploração, base de cálculo do incentivo fiscal outorgado pela SUDAM.

O montante do Imposto de Renda devido e Adicionais não Restituíveis, a ser recolhido no exercício subsequente, deverá ser registrado no passivo circulante. A falta de registro da

Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

provisão, como é sabido, implica indevida majoração do patrimônio líquido, o que acarretaria, por consequência, redução a maior da correção monetária do balanço do exercício seguinte.

Ocorre que o lucro suscetível de correção monetária, na qualidade de parcela integrante do patrimônio líquido, é aquele apurado pela pessoa jurídica e figurante no Balanço Patrimonial. Os valores que, eventualmente, venham de ser adicionados pela Fiscalização, em consequência de lançamento de ofício, por desprovidos dessa configuração, não se submetem às regras jurídicas que disciplinam a correção monetária do balanço.

Demais, cabe aqui invocar a jurisprudência deste Conselho, reproduzindo a ementa dos Acórdãos de números 103-04.769, de 1982 e 105-2.689, de 1.988:

Acórdão nº 103.04.769:

"Incabível a correção monetária de receitas omitidas, como se integrantes fossem do patrimônio líquido. A medida só tem sentido a partir da contabilização dos valores levantados."

Acórdão nº 105-2.689:

"O valor da provisão não constituída, considerado como indevidamente integrado ao patrimônio líquido, é igual ao da obrigação que ela representaria, classificável no passivo exigível a longo prazo. Iguais, obviamente, são os reajustamentos monetários dos valores mencionados. Não se justifica a tributação da correção monetária do primeiro, a título de excesso de despesa de correção monetária, se a correção do segundo, dedutível do lucro como variação monetária passiva, compensa aquela tributação."

A correção monetária do balanço deve produzir resultado neutro, sem qualquer efeito tributário, o que somente se alcança quando considerados todos os seus efeitos e repercussões. Se por um lado a pessoa jurídica deixou de registrar no passivo circulante a obrigação, é certo



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

que o lucro apurado restou majorado, aumentando, por outro lado, o patrimônio líquido na mesma medida. Assim tanto a correção monetária de natureza credora, se compensa com a variação monetária passiva que deveria ser apropriada, mantendo o equilíbrio buscado segundo a sistemática da correção monetária do balanço.

Na esteira de tal princípio, é irrelevante que a parcela objeto de correção monetária seja parte integrante dos lucros apurados ou fique destacada como obrigação em conta do Passivo Circulante. A magnitude da correção não será afetada.

No particular, portanto, a decisão recorrida não pode prosperar.

TRIBUTAÇÕES REFLEXAS

Relativamente às contribuições para o PIS FATURAMENTO, FINSOCIAL FATURAMENTO E CONFINS, a base de cálculo de cada uma delas foi constituído por parcelas que dizem respeito a receitas omitidas, as quais restaram excluídas no processo principal, excetuada aquela correspondente ao ano de 1.990, cuja exigência foi excluída em primeira instância, por decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, razão pela qual devem merecer o mesmo tratamento nos lançamentos denominados reflexos. Vale dizer, não subsistem os lançamentos correspondentes às contribuições acima mencionadas.

No pertinente ao Imposto de Renda na Fonte, cumpre registrar que o Contrato Social da recorrente prevê taxativamente que o lucro líquido apurado terá destinação segundo deliberação dos sócios, o que afasta a hipótese de automática distribuição aos participantes na formação do capital social.



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

Tem aplicação, no caso, o decidido pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172058-1/SC, entendimento que se acha consubstanciado o Aresto cuja ementa tem esta redação:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República.

TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado /contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes: - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no

Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir à pertinência do princípio da despersonalização.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa aplicando o direito à espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, às soluções que, embora práticas, resultam no desprezo à organicidade do Direito."

Demais, das parcelas tributadas apenas aquelas relacionadas com a glosa de despesas (itens 2.1, 3.2 e 3.3 do Auto de Infração), as correspondentes à omissão de receitas de juros ativos (item 4.1 do Auto) e ao cálculo da correção monetária por índice incorreto (item 8.3 do Auto), restaram tributadas. Todas as demais foram excluídas da tributação no lançamento denominado principal.

Não subsiste, ainda, a exigência fundada no artigo 44 da Lei nº 8.541, de 1992, vez que a base de cálculo sobre a qual se assenta foi excluída da tributação no processo matriz.

No tocante à contribuição para o PIS REPIQUE e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, aplica-se, no caso, o princípio da decorrência, devendo ser ajustada a exigência ao que restou decidido no processo matriz.

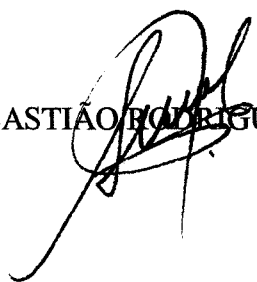
Por todo o exposto, Voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 340.262.908,01; Cr\$ 849.570.321,41; CR 4.615.476.204,76 e CR\$ 258.183.194,57, nos anos de 1991, 1992 – 1º semestre, 1992 – 2º semestre e 1993, respectivamente, bem como afastar a exigência das exigências: PIS FATURAMENTO, FINSOCIAL FATURAMENTO, CONFINS e IMPOSTO DE RENDA



Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

NA FONTE, além de ajustar a exigência relacionada com as contribuições para o PIS REPIQUE E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, ao que restou decidido quanto à exigência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 1999.


SEBASTIAO RODRIGUES CABRAL, Relator.

Processo nº. :10283.000215/97-89
Acórdão nº. :101-92.656

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 24 MAI 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 27 MAI 1999


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL