



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10805.001624/95-95  
Recurso n.º : 113.268 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EX: DE 1991  
Recorrentes : DRJ EM CAMPINAS e VIAÇÃO RIBEIRÃO PIRES LTDA.  
Sessão de : 27 de janeiro de 2000  
Acórdão n.º : 101-92.967

RECURSO DE OFÍCIO-DESCONHECIMENTO- Não se conhece do recurso de ofício se o valor do crédito exonerado se encontra abaixo do limite de alçada.

OMISSÃO DE RECEITA-SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO- Caracteriza omissão de receita o suprimento de numerário por sócio, se não comprovada a efetividade da entrega dos recursos ou, ainda que comprovada a entrega, se não comprovada sua origem como estranha à empresa.

OMISSÃO DE RECEITA – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA- No caso de apropriação de receita em período posterior ao de sua competência, para ser dado o tratamento de postergação, é necessário que tenha havido pagamento de imposto no exercício seguinte.

GLOSA DE DESPESAS - São indedutíveis as despesas contabilizadas sem respaldo em qualquer documento, a não ser documentos internos da própria empresa, bem assim as despesas desnecessárias, por não estar demonstrada sua realização no interesse da empresa.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - ERRO POR INOBSERVÂNCIA DO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA COLIGADA - O erro na apuração da equivalência patrimonial por inobservância da relação percentual no patrimônio líquido da coligada tem efeitos tributários. Se o erro acarretou exclusão do lucro líquido, para apuração do lucro real, maior que a devida, a diferença deve ser adicionada.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESA- Os bens cuja vida útil for superior a um ano devem ser ativados para serem depreciados no prazo de vida útil normalmente previsto. Caso o bem se torne imprestável em menos de um ano por obsolescência ou desgaste, pode a empresa baixá-lo no mesmo ano da aquisição, desde que comprove o fato do desgaste anormal. As perdas extraordinárias apuradas na baixa dos bens poderão ser

*80*

computadas como despesas operacionais, salvo se recuperáveis através de seguro.

**INSUFICIÊNCIA DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA-** Procedente a exigência sobre receita de correção monetária de adiantamentos para aquisição de bens do permanente, de bens do permanente adquiridos e não ativados no ano-base e de bens adquiridos e não contabilizados.

**DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS** –Caracteriza distribuição disfarçada de lucro o fato de a empresa conceder empréstimo a pessoa ligada se na data do empréstimo tinha lucros acumulados que poderia distribuir.

**IRRF** – Em se tratando de sociedade por quotas, o art. 35 da Lei 7.713/88 só se revela constitucional quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base.  
**FINSOCIAL-** O Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade apenas dos aumentos de alíquota (o que exceder a 0,5%), porém não para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL-** Para apuração da base de cálculo da Contribuição Social, não são adicionadas ao lucro líquido as despesas comprovadas, porém consideradas indedutíveis para efeito de imposto de renda .

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por DRJ EM CAMPINAS e VIAÇÃO RIBEIRÃO PIRES LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso de ofício por não alcançar o limite de alçada, e DAR provimento parcial nos termos do voto da relatora, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Processo n.º : 10805.001624/95-95  
Acórdão n.º : 101-92.967

3

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente o Conselheiro JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO.

Processo n.º : 10805.001624/95-95

4

Acórdão n.º : 101-92.967

Recurso n.º : 113.268

Recorrentes : DRJ EM CAMPINAS e VIAÇÃO RIBEIRÃO PIRES LTDA.

## RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foram lavrados autos de infração que resultaram na exigência de crédito em valor global equivalente a 670.760,29 UFIR, compreendendo Imposto de Renda -Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte, Imposto de Renda na Fonte Sobre o Lucro Líquido, PIS, Finsocial e Contribuição Social Sobre o Lucro.

As irregularidades constatadas pela Fiscalização foram as seguintes :

1- Omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou da efetividade de entrega de numerário, em operações de suprimento de caixa, no valor total de Cr\$ 60.405.752,26, dos quais Cr\$ 60.378.372,26 creditadas ao sócio majoritário Baltazar José de Souza e Cr\$ 27.380,00 a crédito da conta Fornecedores, com o histórico “Valor que se Transfere, referente a uma duplicata emitida por Sílvio Carlos Gobbi-Equipamentos p/ Escritório”

2- Omissão de receita no valor de Cr\$ 4.349.515,02, correspondente à nota fiscal 029/B1, de 02/01/91, por serviços de transporte prestados à Cia Brasileira de Cartuchos, durante o mês de dezembro de 1990.

3- Despesas no valor de Cr\$ 327.321,69, contabilizadas com base em documentação inábil.

4- Despesas de viagens, não necessárias à atividade da empresa, no valor de Cr\$ 294.515,00 , não adicionadas ao lucro líquido para apuração do lucro real.

5- Não adição ao lucro real do aumento resultante de reavaliação irregular ( e sem laudo) de participação societária avaliada pelo patrimônio líquido, no valor de Cr\$4.067.559,98.

6- Bens de natureza permanente deduzidos como despesas, em montante de Cr\$ 403.273,70 ( conservação de prédios) e Cr\$ 2.239.952,82 (máquinas, equipamentos, ferramentas e motores).

7- Correção monetária credora menor que a devida, em montante de Cr\$ 902.250,92, decorrente da contabilização indevida, como custo, de bens de natureza permanente.

8- Insuficiência de receita de correção monetária, em montante de Cr\$ 15.459.138,88 , em virtude de o contribuinte ter procedido à correção monetária do seu ativo permanente em desacordo com as regras legais.

9- Distribuição disfarçada de lucros pela via de empréstimo a pessoa ligada quando a empresa tinha lucros acumulados que poderia distribuir, acarretando despesa de correção monetária a maior no valor de Cr\$ 25.364.057,17.

Discordando das exigências, a empresa interpôs impugnação tempestiva (fls.400/421), alegando :

I - Quanto aos suprimentos de numerário :

- Que os valores creditados à conta 1.1.02.01.0001 se encontram claramente identificados no “Demonstrativo de Empréstimo” emitido pela impugnante ou por seus credores, contendo, ainda, a forma de repasse dos recursos, a identificação das partes, assinatura do diretor da devedora e da credora em cada operação, sendo a documentação apresentada hábil e idônea para comprovar as operações , algumas das quais foram realizadas em moeda corrente do Brasil.

- Que, relativamente à duplicata 26.794/A, ocorreu duplicidade de lançamento do pagamento, tendo providenciado seu estorno.

II- Quanto à Nota-fiscal nº 29/B1, emitida em 02/01/91:

- Que corresponde a serviços prestados em dezembro de 1990, mas como foi emitida em janeiro/91, de forma alguma poderia ser escriturada em dezembro. Que pelo contrato firmado com a cliente, o faturamento só poderia ser feito no mês seguinte ao da prestação, e como a prestadora contabiliza receita no mesmo mês que a contratante registra a despesa, inexistente prejuízo para a Fazenda Pública.

III- Quanto às despesas glosadas por se basearem em documentação inábil:

- Que as despesas foram contabilizadas com base em notas fiscais de venda ao consumidor, onde a impugnante é sempre identificadora, e se referem a pequenas e ocasionais despesas, sendo arbitrário glosá-las.

IV- Quanto às despesas não necessárias:

- Que se referem a viagens de pessoas ligadas aos serviços de transporte coletivo nas cidades servidas pela empresa, até Corumbá, para reunião/troca de informações sobre transporte

coletivo urbano, inclusive possibilitando a operação, pela empresa ou por subsidiária, no transporte coletivo daquela cidade.

V- Quanto aos bens de natureza permanente deduzidos como despesa:

V.1- Conservação de prédios :

- Que seus prédios, por não serem novos, necessitam de constantes reparos/conservação, anexando declaração (fl. 422) de profissional qualificada que supervisionou os serviços.

V.2 - Máquinas, equipamentos, ferramentas e motores:

- Que tais bens em outras atividades podem ter vida útil superior a um ano, mas nas suas não suportam seis meses, razão pela qual não podem ser imobilizados.

VI- Quanto à reavaliação injustificada ( sem laudo) de bens:

- Que não realizou qualquer reavaliação de bens, e por isso não tem laudo.

VII- Quanto à correção monetária dos bens de natureza permanente deduzidos como despesa:

- Que a tributação é improcedente pelos mesmos motivos referidos no item V.

VIII- Quanto à omissão de receita por insuficiência de correção monetária:

- Que procedeu à correção monetária do balanço com observância das determinações legais;

- Que na incorporação de bens ao ativo permanente considerou a data do seu recebimento pela empresa, e não a data da emissão da nota-fiscal;

- Que os saldos iniciais apurados pelo fisco, conforme processo 10805.003145/94-22, não podem servir de base para qualquer apuração, uma vez que não tiveram confirmação pelo julgamento final;

IX- Quanto à distribuição disfarçada de lucros:

- Que é totalmente injusta e ilegal a confortável e incoerente posição da Receita em considerar os lançamentos a débito do sócio Baltazar José de Souza como DDL, quando considera as operações a crédito do Sr. Souza como omissão de receita- suprimento de caixa de origem não comprovada.

No que se refere aos procedimentos decorrentes :

Quanto ao PIS, requer o cancelamento da exigência tendo em vista a inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445 e 2.449, de 1988.

Quanto ao FINSOCIAL, diz que o mesmo deixou de existir a partir de 01/01/89, com a instituição da Contribuição Social sobre o Lucro.

Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, é inconstitucional por ofender os artigos 146, III; 154, I; 165, § 5º, III; e 195, § 4º e 6º da Constituição.

Insurge-se, ainda, contra a utilização da TR como indexador e contra a utilização da UFIR no ano de 1992, por ferir o princípio da anterioridade, pois embora datada de 31/12/91 só teve divulgação em 02/01/92.

Em 14/11/95 aditou a impugnação com as razões a seguir sintetizadas:

1- Quanto aos suprimentos de numerário, que a regra do art. 181 não se aplica ao caso, pois não ocorreu suprimento por parte do sócio administrador, Baltazar José de Souza, que, como sócio majoritário comum das duas empresas ligadas, mutuante e mutuária, com total poder de gerenciamento, age como uma espécie de gestor de negócios, o que afasta a possibilidade sequer de configuração de mútuo regido pelo art. 21 o DL 2.065/83. Menciona o Ac. 101-77901/88.

2- Quanto à glosa de despesas, que as mesmas se referem a pequenas despesas com compra de pó de café, lanche, combustível, etc., comprovadas com notas fiscais de venda a consumidor, comprováveis com qualquer meio de prova admitido em direito, como entendeu o Ac. CSRF 01.0.900, DOU de 12/06/90.

3- Quanto às despesas com conservação de prédios, que os reparos não aumentaram a vida útil dos bens, e a prova do aumento de vida útil é de responsabilidade do Fisco, conforme entendimento do Ac. 101-88015, DOU de 22/08/95.

4- Quanto às despesas com máquinas, equipamentos, ferramentas e motores, que a fiscalização não demonstrou quais têm valor superior a NCZ\$310,00, sendo apresentado apenas o valor genérico de CR\$ 2.643.266,62.

5- Quanto à distribuição disfarçada de lucros, que o sócio Baltazar José de Souza interage na administração financeira das empresas coligadas, sendo uma espécie de gestor de negócios, o que afasta a possibilidade do ilícito cominado pelo art. 181 do RIR/80.

6- Quanto ao PIS, que esse não pode ser exigido com base nos Decretos-lei 2.445 e 2.449, de 1988, conforme entendimento dos Acórdãos 101-87770, 101-87803, 101-87854, 101-87853, 101-87354, 101-87355, 101-87152 e 101-87354.



7- Quanto ao IR-Fonte, que a exigência com base no art. 8º do DL 2.065/83 é insustentável, conforme inúmeros decisórios do 1º Conselho de Contribuintes. Quanto aos fatos incluídos no art. 35 da Lei 7.713/88, os valores relacionados não podem servir de matéria tributável nos processos decorrentes, por ausência de base tributável. Que o Conselho, no Ac. 101-77604/88 decidiu que “a correção monetária reconhecida extracontabilmente sobre empréstimos, na forma exigida pelo art. 21 do DL 2065/83, é insuscetível de distribuição aos sócios, acionistas e titular de firma individual, em lançamento reflexo com vistas à cobrança do imposto na fonte com base no artigo 8º do mesmo diploma legal, por não compor o lucro líquido do exercício”. Pode-se concluir que o tópico referente ao mútuo entre pessoas ligadas, se efetivamente pudesse ser reconhecido como tal, estaria afastado da pretendida tributação, por não compor o lucro líquido do exercício, já que seu reconhecimento seria feito no LALUR. O mesmo ocorreria com a pretensa insuficiência de correção monetária, que não ensejaria distribuição aos sócios. Além disso, o STF, por deliberação unânime de seu Pleno, em 30.06.95, considerou inconstitucional o art. 35 nos casos em que não houve prova incontestada de que os sócios tinham a disponibilidade jurídica e econômica para fruir efetivamente a renda (RE 172058-1-SC)

8- No que se refere ao Finsocial, que mesmo que mantida a irrogação no processo principal, inexistiria a base legal para a referida contribuição, mencionando farta jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

9- No que se refere à Contribuição Social, a autuação está eivada de nulidade, pela ausência de base impositiva, pois, de acordo com a alteração introduzida pela Lei 8.034/90, a base de cálculo é o lucro contábil antes da provisão para o imposto de renda. Ao pretender tributar parcelas glosadas, o Fisco se afasta do lucro contábil, adotando como base de cálculo o lucro real, hipótese não prevista na lei.

10- Os encargos da TRD são indevidos no período de 01/02 a 31/07 de 1991, por força da sentença do STF que declarou inconstitucional a TR como indexador tributário, e no período subsequente do ano de 1991, face à iterativa jurisprudência das demais instâncias judiciais, que devem ser respeitadas pelos órgãos administrativos, face à recomendação da Consultoria Geral da República.

A autoridade de primeiro grau julgou procedente em parte a exigência, assim fundamentando, em síntese, seu *decisum*:

1- IRPJ:

1.1- Quanto à omissão de receitas caracterizada por suprimento de numerário.

Os assentamentos feitos nos livros de escrituração do contribuinte devem corresponder aos atos por ele praticados e ter por base documentos com as formalidades mínimas que lhe assegurem a necessária força probante. No caso, 99,95% dos valores em discussão se referem a débitos à conta caixa e a crédito à conta do sócio Baltazar José de Souza, enquanto 0,05% refere-se a débito da conta caixa com o histórico “valor que se transfere”, conf. doc. de fls. 54. A justificativa trazida na impugnação transfere a comprovação para o mencionado “Demonstrativo de Empréstimo”, não juntado aos autos. No aditivo à impugnação, pretende a empresa justificar os suprimentos como operações de mútuo entre empresas ligadas. A impugnação e os elementos juntados não permitem concluir-se pela origem dos recursos como sendo estranha à empresa, não sendo juntado qualquer elemento probante, mas simples alegações. Para ilidir a acusação há a necessidade de juntada de provas, coincidentes em datas e valores, demonstrando a origem externa aos negócios da empresa. E quanto ao alegado no aditivo à impugnação, os pretensos mútuos teriam que ser comprovados com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, e não simplesmente operações envolvendo a conta do sócio.

Mantida a exigência.

1.2- Quanto à omissão de receita caracterizada pela nota fiscal emitida em janeiro de 91, referente a serviços prestados em dezembro de 90.

A alegação de que não houve prejuízo para o Erário, uma vez que registrou a receita no exercício em que a beneficiária dos serviços registrou a despesa não procede, primeiro, porque não há previsão legal para compensar efeitos tributários entre pessoas distintas, depois, porque a empresa contabilizou os custos relativos aos serviços prestados no mês de dezembro de 90, desatendendo o princípio a competência. Além disso, não se trata de postergação, pois se assim fosse, o imposto correspondente deveria ter sido destacado e pago separadamente na declaração do ano seguinte, conforme destaca o Ac. 103-07379, o que não aconteceu, como atesta o autuante no termo de Constatação Fiscal, fl. 35.

Mantém-se a exigência.

1.3- Quanto às despesas glosadas por se basearem em documentação inábil:

Foram glosados Cr\$ 296.201,54 por “impropriedade documental” e Cr\$ 31.120,15 por “duplicidade”. Quanto aos lançamentos em duplicidade, pela falta de sustentáculo para sua dedutibilidade, a exigência fiscal é devida. Quanto às demais despesas, apenas alguns itens, no valor total de Cr\$ 68.504,53 não reúnem em sua documentação apresentada um mínimo de comprovação para que se aplique o *standard da razoabilidade*, eis que não foram apresentados sequer singelos cupons fiscais, uma vez que, segundo se depreende dos documentos internos, a maioria se refere a mercadorias sujeitas a ICMS, o que, por si só, exigiria documentação fiscal. Quanto aos demais itens, não ficou descaracterizado o atendimento aos quesitos legais de dedutibilidade das despesas, uma vez que são despesas comuns no ramo de atividade em que a empresa está inserida e o volume guarda proporção com o que se poderia chamar de razoável.

1.4- Quanto às despesas não necessárias.

Trata-se de despesas de aquisição de passagens aéreas entre São Paulo e Corumbá. Os viajantes são em sua maioria, pessoas não ligadas à empresa, e se de reunião técnica se tratasse, o mínimo que se esperaria seria a juntada de relatório sobre o que foi discutido, comprovando-se o vínculo com as atividades da empresa, e que a despesa se deu em benefício dela.

1.5- Quanto aos bens de natureza permanente deduzidos como despesa.

Os documentos relativos às despesas com a conservação de prédios não comprovam o aumento da vida útil das construções existentes e, portanto, tais gastos não devem ser ativados. No que se refere à aquisição de máquinas, equipamentos, ferramentas e motores, todos os itens têm valor individual superior ao limite máximo admitido na lei para dedução imediata como despesa, bem como vida útil superior a um ano, como, aliás, admite a própria impugnante (fls. 406). Trata-se de equipamentos como furadeira de impacto, macaco hidráulico, macaco hidroman, carro móvel para elevação, conjunto motor.

Exclui-se da tributação o valor de Cr\$ 403.273,70, referente às despesas com a conservação de prédios.

1.6- Quanto à reavaliação injustificada (sem laudo) de participação societária avaliada pelo patrimônio líquido sem adição ao lucro real.

Trata-se a investimento relevante em coligada. O valor registrado como investimento na coligada superou em Cr\$ 4.067.559,98 aquele que deveria ser registrado, isto é, o determinado

pela aplicação do percentual de participação sobre o PL da investida, evidenciando reavaliação espontânea sem oferecimento à tributação. Além disso, tivesse se atentado para as regras de avaliação pela equivalência patrimonial, nem teria figurado em sua contabilidade “perda c/ equivalência patrimonial”(fls. 238) quando a investida apurou lucro (fls 245).

Mantida a exigência.

1.7- Quanto à correção monetária dos bens de natureza permanente deduzidos como despesa.

Pelas mesmas razões do decidido no item 1.5, exclui-se da tributação o valor de Cr\$ 253.947,79 referente à conservação de prédios, e mantém-se o restante.

1.8- Quanto à insuficiência de receita de correção monetária:

A insuficiência apurada decorreu de erros em várias contas, apurados mediante simples aplicação das regras pertinentes à correção monetária, conforme se exemplifica com a conta Correção Monetária do Capital realizado. Quanto à alegação de que o Fisco considerou, para efeitos contábeis, a data da emissão do documento fiscal, e não a do efetivo recebimento do bem, não trouxe a impugnante qualquer elemento de prova. Quanto à questão de que os saldos iniciais, por tomarem por base dados do processo 10805.003145/94-22, não podem servir de base para qualquer apuração até o julgamento final daquele feito, não procede tal assertiva por razão de simples lógica, à semelhança com o que ocorre nos processos ditos decorrentes. E o decidido naquele processo, na 1ª instância, foi pela manutenção integral, no tocante aos saldos iniciais. Ademais, tratando-se de efeito continuado de erros cometidos no cálculo da correção de balanço, o saldo final de um ano, devidamente ajustado, deve ser o saldo inicial no ano seguinte. Se tivesse convicção, poderia a autuada demonstrar que o aludido saldo final não estava certo.

Mantida a exigência

1.9- Sobre a distribuição disfarçada de lucros via empréstimo a pessoa ligada quando a empresa tinha lucros a distribuir.

Não se verifica a duplicidade insinuada pela empresa, pois ela não comprova que as saídas de recursos em favor do sócio representem baixas de suprimentos dele recebidos em datas diferentes. A peça impugnatória nada acrescentou aos fatos detectados pela fiscalização, não ilidindo a presunção relativa da norma legal.



Mantida a exigência.

2- Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional. Além disso, no RE 146.733-9-SP, por votação unânime, o Tribunal conheceu do recurso pela letra B, mas negou-lhe provimento declarando inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689/88 e constitucionais os arts. 1º, 2º e 3º da mesma lei.

Mantido o lançamento.

3- Quanto ao Imposto de Renda na Fonte.

Com base no Parecer CAT nº 795/95, da PGFN e no ADN COSIT nº 6/96, é de se excluir do feito a exigência com base no art. 8º do Decreto-Lei nº 2.065/83 e manter a exigência com base no art. 35 da Lei nº 7.713/88.

4- Quanto ao Finsocial

Em razão da inconstitucionalidade dos aumentos de alíquota reconhecida pelo STF, e ainda, do que determina o Decreto 1.601, de 23/08/95 e da MP 1.360/96, é de se excluir da exigência a importância que exceder a aplicação da alíquota de 0,5%.

5- Quanto ao PIS

Por ter o STF confirmado a inconstitucionalidade dos DIs 2.445 e 2.449, de 1988, e o Senado Federal determinado a suspensão da execução dos referidos Decretos-leis, a exação em apreço só poderia ter sido feita com base na alínea "a" do art. 3º ( Pis-dedução) e § 2º do art. 3º ( Pis-repique) da Lei Complementar 07/70 .

Deve ser cancelada a exigência.

6- Quanto à TRD

A TRD não foi utilizada como índice de correção monetária, mas sim como juros. E o § 1º do art. 161 do CTN autoriza a fixação de juros superiores a 1% ao mês.

7- Quanto à UFIR

Em Parecer de 31/07/92, aprovado pelo Ministro da Fazenda, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional conclui que "como restou comprovado, a Lei nº 8.383, de 30.12.91, foi publicada no "DOU" nº 253, de 31.12.91, tendo sido esta edição colocada em circulação no mesmo dia, tendo sucedido venda e distribuição de exemplares : assim, insofismavelmente, está

YGF

assegurada a vigência da acoimada Lei em 31 de dezembro de 1991” Além disso, o posicionamento do Poder Judiciário tem sido no sentido de considerar-se que sua aplicação não fere o Princípio da Anterioridade.

Resumindo, a autoridade singular excluiu a tributação as parcelas de :

- Cr\$ 227.697,01, referente à dedução de despesas sem documentação regular.
- Cr\$ 403.273,70, relativa a despesas com reparos e conservação de prédios;
- Cr\$ 253.947,79 da correção monetária do item acima;
- a totalidade do lançamento do PIS;
- a parte do lançamento do imposto de renda na fonte efetuado com base no DL 2065/83;
- o excesso a 0,5 % da alíquota do Finsocial.

De sua decisão. recorreu de ofício a este Conselho.

Tempestivamente, a empresa recorre a este Colegiado alegando, em síntese:

1- Quanto ao IRPJ:

1.1-No que se refere aos suprimentos de numerário, a decisão monocrática mudou os fundamentos da exigência, fundamentando nas características de contrato de mútuo, pelo que deveria ter reaberto o prazo para defesa, tendo ocorrido cerceamento de defesa.

1.2- Quanto à omissão de receita pela inobservância do regime de competência, ocorreu mera postergação de imposto, não cabendo cobrar imposto novamente.

1.3- Quanto à despesa com documentação inábil, a parte não reconhecida pela autoridade julgadora também reúne os quesitos de usualidade, necessidade e normalidade , e a parte reconhecida também está sujeita a ICMS. Assim, deve ser aplicado o mesmo standard da razoabilidade. Ademais, a parte excluída refere-se a 0,08% das despesas da autuada, e sendo admitido pela decisão “a quo” o que comumente se denomina cláusula geral, a decisão deveria ter acolhido todas as despesas como dedutíveis. No que se refere às despesas em duplicidade, em nenhum momento ficaram esclarecidos em que folhas do diário, ou livros fiscais estão escriturados os referidos lançamentos indicados pelo Fisco, nem no Termo de Verificação Fiscal, nem no Auto de Infração, ficando cerceada a defesa.

1.4- Quanto às despesas de viagens, tais se referem a deslocamento de pessoas ligadas aos serviços de transporte coletivo da autuada e foram em prol de troca de informações no intuito de viabilizar a operacionalização no transporte coletivo na cidade de Corumbá, por isso a

reunião foi realizada naquela cidade. A decisão se baseia em presunção, e somente a lei pode autorizar o emprego da presunção para comprovar a existência de fato que enseje a prática de lançamento, conforme entendeu o Ac. 101-87.100/95. No mais, a recorrente desconhece norma legal impositiva no sentido da necessidade do relatório da reunião, daí não tê-lo apresentado oportunamente.

1.5- Quanto aos bens de natureza permanente deduzidos como despesa, em momento algum o fisco averiguou no inventário da empresa, se esses aparelhos teriam sido excluídos por estarem obsoletos ou muito gastos. A empresa possui centenas de ônibus que precisam de manutenção feita normalmente por máquinas, ferramentas, equipamentos e motores que logo se desgastam, cabendo ao fisco, que sequer apresentou laudo de avaliação, o ônus de aferir-lhes o desgaste. Só o laudo permitiria averiguar o desgaste dos itens referidos.

1.6- quanto à reavaliação injustificada da participação societária, na impugnação já foi explicitado que a empresa não a realizou, e a decisão recorrida, ao se basear em diferenças levantadas no Patrimônio Líquido, baseou-se em presunções, o que é vedado.

1.7- Quanto à correção monetária de bens de natureza permanente deduzidos como despesa, já ficou demonstrado no item 1.5 supra que a classificação dos bens no permanente é inadequada.

1.8- Quanto à insuficiência de receita de correção monetária, a escrituração dos bens na contabilidade da empresa foi efetivada quando do seu ingresso na empresa, e não na data da compra, pois geralmente o documento de compra chega à empresa na mesma data em que o bem é recebido. A máquina cortadora de vales transporte, por exemplo, foi adquirida em 01/11/90 e escriturada em 14/11/90, data de seu ingresso.

1.9- Quanto à distribuição disfarçada de lucros, os extratos da movimentação bancária evidenciam tratar-se de baixa de empréstimo feito. Além disso, não se trata de empréstimo como definido no Código Civil e no Código Comercial, mas de prática financeira de ato de gestão praticado pelo sócio.

2- Quanto ao imposto de renda na fonte, o STF, por deliberação unânime do seu Pleno, considerou inconstitucional o art. 35 da Lei 7.713 em todos os casos em que o estatuto ou o contrato social da empresa silenciasse sobre a distribuição dos lucros, ou a fizesse depender de deliberação dos sócios ou dos órgãos diretivos respectivos, ou ainda, mantivessem os lucros em

suspensão ou os incorporassem ao capital, total ou parcialmente.. O contrato social não prevê a distribuição automática dos lucros e o Fisco não produziu prova no sentido de apurar existência ou não da referida alteração contratual. Em concordância com a decisão do Supremo, o Conselho de Contribuintes tem se pronunciado, conforme exemplificado pelos Acórdãos 102-29510/95 e 102-20247/96.

3- Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro, a autoridade monocrática não fez qualquer referência às razões trazidas com o aditamento da peça impugnatória, o que caracteriza cerceamento de defesa, implicando nulidade da decisão. Reitera-se que, sendo a base de cálculo da Contribuição o lucro contábil, as despesas não dedutíveis não precisam ser adicionadas ao lucro líquido do exercício para obter-se o valor impositivo da Contribuição. A Lei 9.249/95, em seu art. 24, § 2º, eliminou qualquer dúvida a respeito já que, inexistindo previsão legal, passou a determinar a cobrança sobre as omissões de receita.

4- Quanto ao Finsocial, embora a decisão *a quo* tenha reconhecido a inconstitucionalidade dos artigos 9º da Lei 7.689/88, 7º da Lei 7.787/89, Lei 7.894/89 e Lei 8.147/90, no quadro demonstrativo Resumo nota-se que foi mantido valor referente ao Finsocial, devendo ser reconhecida a insubsistência dessa exigência.

5- Quanto à TRD, a decisão não fez nenhuma alusão aos Acórdãos trazidos à colação com o aditamento da impugnação, o que embasa a sua nulidade. Reitera-se o argumento de que sua cobrança deve ser julgada insubsistente, conforme tem decidido o Conselho de Contribuintes em diversos Acórdãos, dentre os quais se mencionam dois.

Submetidos os recursos à apreciação deste Colegiado em sessão de 11 de junho de 1997, foi a decisão de primeira instância anulada por não ter a autoridade se manifestado sobre a razão de defesa relativa à base de cálculo da contribuição social (Ac. 101-91147/97).

Atendendo a determinação desta Câmara, o Delegado de Julgamento em Campinas prolatou a decisão 11.175/01/GD 3465/97 ratificando todo o contido na anterior decisão anulada, exceto quanto à TRD, para deixar expresso que o Secretário da Receita Federal determinou sua subtração no período compreendido entre 04/02 e 29/07/91, e se manifestando quanto à matéria relativa à base de cálculo da contribuição social, para esclarecer que o contribuinte se equivocou nas suas alegações, pois as omissões de receitas, as despesas incomprovadas, as desnecessárias e aquelas correspondentes a inversões de capital e as diferenças de correção monetária afetara o

lucro líquido e não o lucro real. Diz, ainda, que as glosas de despesas não resultaram simplesmente de sua indedutibilidade, mas sim por serem desnecessárias, incomprovadas ou corresponderem a inversões de capital.

Cientificada em 18/06/98, a empresa apresentou recurso em 13/-7/98, reeditando as razões trazidas no recurso anterior, exceto quanto à Contribuição Social, para a qual reafirma as razões contidas na impugnação quanto à base de cálculo, trazendo ensinamentos de Hiromi Higushi a corroborar seu entendimento.

É o relatório.



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Dois são os recursos interpostos.

### Recurso de ofício:

Dispõe o Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei 8.748/93:

“Art. 25. O julgamento do processo compete :

I- em primeira instância:

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

b) .....

II- em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, .....

§ 1º- Os Conselhos de Contribuintes julgarão os recursos, de ofício e voluntário, de decisão de primeira instância, observada a seguinte competência por matéria:

.....  
Art. 34- A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I exonerar o sujeito passivo de pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda; (*redação dada pelo art. 67 da Lei 9/532/97*)

II- deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outro bens cominada a infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º- O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º- Não sendo interposto recurso, o servidor que verifica o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio do chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade ”

A Portaria MF 333, de 11/12/97, estabeleceu:

“Art. 1º – Os Delegados de Julgamento da Receita Federal recorrerão de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo de tributo e multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$500.000,00 (quinhentos mil reais)

Parágrafo único- Na hipótese de quantia lançada em UFIR, será convertida em real na data da decisão para fins de verificação do valor a que alude o “caput” deste artigo.”

Conforme consta do quadro resumo ao final da decisão recorrida (fls 570), o total do valor excluído a título de tributo é de 35.245,85 UFIR, que adicionado à multa de 50% resulta num total de crédito exonerado de 52.868,77 UFIR. Sendo o valor da UFIR na data da decisão de R\$ 0,9108, tem-se que a autoridade exonerou o sujeito passivo de crédito de R\$ 48.152,88, valor esse inferior ao limite de alçada.

Por esta razão, deixo de tomar conhecimento do recurso de ofício.

**Recurso voluntário:**

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

**I-IRPJ**

**1- Omissão de receita – suprimento de numerário**

Trata-se de valores contabilizados como empréstimos de sócios, cujo efetivo ingresso e origem não foram comprovados, em que pese a intimação feita nesse sentido.

Alega a Recorrente que a decisão afastou-se da fundamentação consignada no Termo de Verificação Fiscal, o qual apontou omissão de receita por suprimento de numerário, enquanto a decisão “fundamentou nas características de um contrato de mútuo alegando que o sócio Baltazar José de Souza não era sócio majoritário e que os mútuos teriam de ser comprovados com documentação hábil e idônea”.

Não procede a afirmação de que o julgador monocrático se afastou da fundamentação da exigência. De fato, aquela autoridade manteve a exigência sob o fundamento de que o contribuinte não logrou comprovar a origem dos recursos, trazendo apenas alegações, e que a justificativa apresentada ( “Demonstrativo de Empréstimo” mencionado, mas não juntado) e os elementos do processo não permitem concluir pela origem dos recursos supridos como sendo estranha à empresa. Na realidade, a decisão apenas se referiu à qualidade de sócio não majoritário do Sr. Baltazar José de Souza e aos pretensos contratos de mútuo para refutar essas alegações trazidas pela empresa em sua impugnação aditiva, quando se refere ao sócio comum majoritário que atua como gestor de negócios das empresas ligadas, mutuante e mutuária.

Expediente dos mais comuns para evitar saldo credor de caixa, (em razão de receitas omitidas quando os pagamentos são superiores às entradas registradas), é a contabilização de valores a débito da conta Caixa, a título de suprimentos efetuados por titular, sócio ou acionista controlador. Por isso, indispensável a comprovação da efetividade da entrega dos recursos, sendo imprescindível, também, a comprovação de sua origem, a fim de se demonstrar que os mesmos não são provenientes de receitas omitidas pela empresa. A jurisprudência administrativa é caudalosa no sentido de que a não comprovação da efetividade da entrega e da origem dos recursos supridos caracteriza omissão de receita. No presente caso, em momento algum a empresa comprovou a origem dos recursos, não tendo, pois, logrado elidir a presunção de omissão de receita. A alegada atuação do sócio como “gestor de negócios” só teria relevância

frente à acusação se comprovada a entrega dos recursos pela empresa ao gestor, a efetivação dos negócios e a respectiva prestação de contas.

Deve, pois, ser negado provimento ao recurso quanto a esse item.

## **2- Omissão de receitas- Inobservância do regime de competência**

Diz respeito a nota fiscal emitida em 02/01/91 referente a serviços prestados durante mês de dezembro de 90. Alega a recorrente ter ocorrido apenas postergação, não podendo ser cobrado novamente o tributo.

A Recorrente não refuta o fato de que não apropriou em 1990 receita de serviços prestados no mês de dezembro, alegando, apenas tê-lo feito em janeiro seguinte, protestando por que lhe seja cobrada apenas a postergação.

Sendo indubitoso que a Recorrente pagou imposto a menor no ano-base de 90 por não ter apropriado a receita, há que se perquirir qual o valor a ser exigido, se o total do imposto incidente sobre a receita omitida, ou se deve ser dado à omissão o tratamento de postergação previsto no art. 6º do Decreto-lei 1.598/77.

Dispõe o §6º do art.6º do Decreto-lei 1.598/77 que, não sendo apropriada a receita no período de competência, o lançamento do imposto respectivo deve ser pelo valor líquido, depois de diminuído o imposto pago em período-base subsequente. Portanto, para ser dado o tratamento de postergação, é necessário que tenha havido pagamento de imposto no exercício seguinte.

Conforme registrado no item 2 do Termo de Verificação Fiscal (fls 35 do processo) “*no período seguinte não houve lançamento de IRPJ. Além disso. Repete-se a ocorrência com omissão do faturamento de igual prestação ao mesmo cliente, em dezembro de 1991.*”

Mantém-se a exigência correspondente a este item.

## **3- Despesas- Documentação inábil – não comprovação**

Alega a Recorrente que a decisão exonerou parte da exigência por entender não descaracterizado o atendimento aos quesitos legais de dedutibilidade, vez que são despesas comuns ao ramo de atividade em que a empresa está inserida e o volume guarda proporções com o que se poderia chamar de razoável. Quanto à parcela mantida, afirmou que não reúne um mínimo de comprovação para que se aplique o standard de razoabilidade e que não foram apresentados sequer singelos cupons fiscais, já que estão sujeitos a ICMS. Pondera, entretanto, que a parte admitida pelo julgador monocrático também está sujeita a ICMS, que a parte não

reconhecida também reúne os mesmos quesitos de usualidade, normalidade e necessidade, merecendo o standard de razoabilidade. Além disso, a parte não excluída refere-se a 0,08% das despesas da autuada, e sendo admitido pela decisão o que comumente se denomina “cláusula geral”, deveria ter acolhido também essas despesas.

Quanto aos valores glosados por duplicidade, diz que em nenhum momento ficou esclarecido em que folhas do diário ou livros fiscais estão escriturados em duplicidade, ficando cerceada sua defesa.

Não procedem as ponderações feitas pela Recorrente, insinuando que o julgador teria adotado critérios distintos na apreciação de fatos idênticos. O que o julgador singular fez foi aplicar criteriosamente o entendimento expressado no conhecido voto condutor do Acórdão CSRF -01-0900/89, da lavra do ilustre Conselheiro Antonio da Silva Cabral, *verbis*:

“Cabe aqui a aplicação do standard jurídico da razoabilidade. Desde que fique comprovada a necessidade da despesa, ainda que o contribuinte só possua um cupom de máquina registradora, deve ser aceita a dedutibilidade de tal gasto. E como se sabe se um gasto é necessário? A própria lei nos conduz à solução : é necessária toda despesa usual ou normal no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Quem há, por exemplo, de negar a dedutibilidade de uma cópia xerox? A comprovação, no entanto, é feita de maneira rudimentar. É óbvio que não se pode estabelecer regra geral, no sentido de que são dedutíveis as despesas comprovadas mediante simples cupons ou notas fiscais simplificadas, pois esses documentos não identificam o pagador e, muitas vezes, nem sequer o produto adquirido. Uma vez, no entanto, que não se duvide da existência do gasto, desde que seja um tipo enquadrável como despesa necessária, há de se admitir sua dedutibilidade.

Um julgado do Conselho de Contribuintes não é ato normativo, sobretudo porque no processo examinado o que conta não é a amplitude incomensurável dos casos abrangidos pela norma, mas apenas a solução de um caso concreto. Ora, quando se trata de examinar um caso concreto o importante é a consideração das chamadas circunstâncias do caso. No presente julgamento há uma circunstância verdadeiramente importante : não se duvidou, em momento algum, da existência das despesas. Elas existiram, apenas se discute a respeito da comprovação destas.”

A autoridade julgadora reconheceu que as despesas glosadas eram usuais e normais à atividade da empresa e admitiu a dedutibilidade de todas aquelas para as quais havia um comprovante, por mais singelo que fosse (nota fiscal de venda a consumidor ou cupom de máquina registradora), glosando apenas as não acobertadas por qualquer documento, contabilizadas a partir apenas de documento interno da própria recorrente.

Sobre os valores glosados por duplicidade, não tem razão a Recorrente ao alegar cerceamento de defesa. No Termo de Verificação, às fls. 35 consta:

*“Glosamos ainda, por escrituração repetida, sem estorno, a dedução em duplicidade na apuração de resultados, o valor de Cr\$ 31.120,15, relativo aos documentos identificados nas inclusas cópias de Livro Razão.*

---

<i>Documentos</i>		
Códigos/Denominação de Contas	Apreendidos	Duplicidade
7.033-4/ 4.1.01.02.0002 –Alcool carburante	Cr\$ 103.039,35	Cr\$ 3.728,00
7.122-3/ 4.1.02.02.0002- Tintas e Solventes	Cr\$ 6.120,00	Cr\$ 4.120,00
7.192-1/ 4.1.03.03.0002- Conservação de Prédios		Cr\$14.053,00
7.209-9/ 4.1.03.04.0009 – Correios e Telégrafos		Cr\$ 9.219,15

As folhas de Livro Razão mencionadas no Termo estão inclusas nos autos, às fls. 116 a 120 e nelas estão perfeitamente identificadas as duplicidades.

Devem ser mantidas as glosas.

#### **4- Despesas desnecessárias – Despesas com Viagens**

Diz a recorrente que os gastos se referem a deslocamentos e estadias de pessoas ligadas aos serviços de transportes coletivos em prol de trocas de informações sobre transporte coletivo urbano, no intuito de viabilizar a operacionalização no transporte coletivo da cidade de Corumbá, e por isso o local mais apropriado foi a cidade objeto da implantação dos serviços. Que a decisão usou de presunção, prejudicando o contribuinte. Quanto à exigência de relatório das reuniões, desconhece qualquer norma legal impositiva que disponha nesse sentido, daí não haver apresentado oportunamente referido relatório.

As despesas com viagens, em princípio, podem se caracterizar como dedutíveis. Não é suficiente, entretanto, para sua dedutibilidade, a comprovação do pagamento das despesas. É imprescindível que os gastos se caracterizem como necessários, isto é, usuais e normais, e que se deram no interesse da empresa. Assim, a pessoa jurídica deve se cercar de todas as cautelas a fim de que a fiscalização ( e, se for o caso, o julgador) não tenha dúvida quanto a não ter ocorrido o fato, não incomum, de os sócios descarregarem despesas pessoais ou liberalidades na contabilidade da empresa, para reduzir seu lucro. Para que possam ser deduzidas as despesas com viagens, indispensável a comprovação de sua vinculação com as atividades da empresa, não sendo suficientes meras alegações nesse sentido.

No caso específico, a normalidade da despesa resta duvidosa pelo simples fato de que os viajantes são pessoas estranhas à empresa. Se não há prova de que as viagens se deram no interesse da empresa, tal como relatório do evento, como sugerido pela decisão recorrida, ou outro documento qualquer, não há como aceitar tais despesas como necessárias.

Não se trata de presunção, como alega a Recorrente, mas simplesmente de ausência de prova cujo ônus a ela competia.

#### **5 e 7 -Bens de natureza permanente deduzidos como despesa e respectiva correção monetária**

A decisão singular cancelou a exigência em relação aos gastos com reparo e conservação de imóveis, mas manteve-a em relação às máquinas, equipamentos, ferramentas e motores, por terem valor individual superior ao mínimo e vida útil superior a um ano.

Alega a Recorrente que em momento algum o fisco averiguou no inventário da empresa se os aparelhos teriam sido excluídos por estarem obsoletos ou muito gastos. Ressalta que a empresa possui centenas de ônibus que são equipamentos muito pesados e que precisam de manutenção normalmente feita por máquinas, motores, ferramentas que logo se desgastam. E que caberia ao fisco o ônus da prova, que sequer apresentou laudo de avaliação para aferir-lhes o desgaste.

Novamente se equivoca a Recorrente. O que distingue se a máquina, aparelho, ferramenta, etc. de valor superior ao mínimo previsto na lei pode ser contabilizado como despesa ou deve ser imobilizado é o prazo de vida útil **normal previsto**, e não o anormal efetivo, em função do uso intensivo ou em condições adversas. Assim, deve a pessoa jurídica contabilizar o bem no imobilizado para depreciá-lo no prazo de vida útil, podendo, caso se torne imprestável em menos de um ano por obsolescência ou desgaste, baixá-lo no mesmo ano da aquisição, **desde que comprove o fato do desgaste anormal**, o que é ônus seu e não da fiscalização. Nessa hipótese, a baixa do bem normalmente acarreta perdas extraordinárias, que poderão ser computadas como despesas operacionais, salvo se recuperáveis através de seguro.

#### **6-Reavaliação de Bens**

Sobre esse item a empresa alega que não realizou a reavaliação da participação acionária e por isso não possui laudo, e que a exigência se baseia em presunções.

O Termo de Verificação e Constatação Fiscal integrante do Auto de Infração registra o seguinte:

##### **“ REAVALIAÇÃO DE BENS- EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL AJUSTADA INDEVIDAMENTE**

Ao proceder, em 31/12/90, a escrituração da equivalência patrimonial, a contribuinte deixou de observar a relação percentual de sua participação sobre o patrimônio líquido da coligada **Viação Capital do Vale Ltda.**

Intimada, a Contribuinte forneceu cópias dos atos constitutivos e das demonstrações financeiras levantadas pela coligada em 31/12/90, através das quais apuramos ter havido reavaliação irregular ( e sem laudo) da referida participação societária, como demonstrado a seguir:

Processo n.º : 10805.001624/95-95

Acórdão n.º : 101-92.967

	<u>VARIAÇÃO CRS</u>	
Participação societária em 01/01/90.....	-----	5.91.
Correção monetária do balanço- Variação do BTN Cr\$ 103,5081/10,9518	49.972.581,58	55.885.6.
Equivalência patrimonial em 31/12/90 (42,1053%/Cr\$135.585.333,70).....	1.202.989,69	57.088.611,5
Reavaliação injustificada da participação(Cr\$61.156.171,52 – 57.088.611,54)	4.067.559,98	61.156.171,5

Determina o Decreto-lei 1.598/77 que a pessoa jurídica que tiver investimento relevante influente em sociedade coligada deverá, em cada balanço, avaliar o investimento pelo valor do patrimônio líquido da coligada, mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido ajustado da coligada conforme balanço ou balancete levantado na mesma data ou até dois antes da percentagem da sua participação no capital da mesma (art. 21). O valor do investimento na data do balanço, depois de registrada a correção monetária do exercício, deverá ser ajustado ao valor do patrimônio líquido assim avaliado, mediante o lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (art. 22). A contrapartida desse ajuste, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (art. 23).

Dessas regras decorre que a diferença entre o valor da relação percentual da participação do contribuinte no patrimônio líquido da coligada na data do balanço e o valor contabilizado corrigido monetariamente se caracteriza como resultado de participação societária, a qual se adicionada ou excluída do lucro líquido para apuração do lucro real. Conseqüentemente qualquer erro na avaliação do investimento, tem efeitos tributários.

No caso, a fiscalização apurou que a empresa, por não observar a relação percentual de sua participação do patrimônio líquido da coligada, cometeu erro para maior na apuração da equivalência patrimonial, e no Termo integrante do auto de infração está descrita com a maior clareza a irregularidade constatada. Não importa, no caso, a terminologia equivocada utilizada pela fiscalização ( “Reavaliação injustificada da participação). Não se trata de presunção. Ocorreu erro na apuração da equivalência patrimonial, esse erro teve efeitos tributários, pois acarretou exclusão do lucro líquido, para apuração do lucro real, maior que a devida. O fato está perfeitamente descrito e quantificado no Termo integrante do auto de infração e dele o contribuinte não se defendeu.

Assim tendo sido indevidamente reduzido o lucro real, deve ser mantida a exigência quanto a esse item.

#### **8- Insuficiência de receita de correção monetária**

A fiscalização detectou três fatos que geraram insuficiência de receita de correção monetária, a saber: a) falta de registro da compra de bem; b) escrituração de bens em datas posteriores às suas aquisições; e c) falta de correção a partir das datas dos adiantamentos específicos para aquisição de bens.

Em seu recurso, a empresa alega apenas que não se pode contabilizar o bem antes de seu efetivo recebimento e que os bens foram escriturados quando do seu efetivo ingresso. Exemplifica com a máquina contadora de vales transporte, que teria sido adquirida em 01/11/90 e só foi contabilizada no dia 14/11/90, dia do seu efetivo ingresso na empresa.

Como se vê, a empresa não elidiu as acusações, trazendo apenas alegação frágil e desacompanhada de prova, e mesmo assim, que não abrange ao três tipos de irregularidades detectadas. Aliás, sobre o exemplo dado pela empresa, registre-se que a nota fiscal de aquisição da máquina contadora de vales (fls 357 do processo), emitida em 01/11/90, consigna que a máquina saiu do município de São Paulo no dia 01/11/90, por transporte rodoviário, não sendo crível que tenha levado 13 dias para chegar em dependência da Recorrente, dentro do mesmo Estado.

#### **9- Correção monetária de lucros acumulados - Distribuição disfarça de lucros.**

A fiscalização caracterizou a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros por ter a empresa contabilizado empréstimos concedidos ao sócio quando tinha lucros acumulados.

Na impugnação original a empresa alega ser confortável, injusta, incoerente e ilegal a posição do fisco, que quando se trata créditos na conta corrente do sócio, considera omissão de receita, e quando se trata de operações a débito do sócio, considera distribuição disfarçada de lucros. Na impugnação aditiva, diz que o sócio Baltazar José de Souza interage na administração financeira das empresas coligadas, das quais é o administrador com poder total de gerenciamento, como uma espécie de gestor de negócios. No recurso a empresa alega que pela movimentação da conta bancária fica evidente que se tratava de baixa de empréstimos já feitos, embora afirme, também, tratar-se de atos de gestão de negócios.

Os documentos que embasaram os lançamentos contábeis estão anexados às fls 370/384 e constituem “Demonstrativos de Empréstimo” nos quais figura como credor a Viação Ribeirão Pires, como devedor Baltazar José de Souza, o valor em Cr\$ e em BTN's, como forma de

remessa “Depósito em Conta Corrente”, sendo que o último (fls 384) registra o pagamento em 31/12/90 através de novo empréstimo concedido na mesma data pelo valor do principal e sua correção monetária.

Não merece ser levada em consideração a simples alegação da empresa, desacompanhada de qualquer prova, no sentido de que o sócio age como gestor de negócios das empresas coligadas e que os débitos e créditos em sua conta corrente decorrem dessa gestão. Como já dito neste voto, a apreciação deste argumento demanda demonstração da entrega dos recursos, do negócio realizado, da prestação de contas e a vinculação entre os fatos.

Por outro lado, a Recorrente não comprova (sequer demonstra) que os valores contabilizados como empréstimos ao seu sócio representem baixa dos suprimentos recebidos. Organizandose cronologicamente, como no quadro a seguir, os valores contabilizados pela Recorrente como empréstimos recebidos (fls 45) e empréstimos concedidos (fls 369) do/ao sócio Baltazar José de Souza, não há qualquer evidência da correspondência alegada pela Recorrente.

Data	Suprimento	Empréstimo	Saldo d/c
09/01/90	300.000,00		300.000,00 (c)
15/01/90		286.000,00	14.000,00(c)
16/01/90	270.000,00	60.679,82	223.320,18 (c )
06/03/90		330.000,00	106.679,82 (d)
14/03/90		300.000,00	406.679,82 (d)
20/03/90		630.000,00	1.036.679,82 (d)
05/04/90		1.700.000,00	2.737.679,82 (d)
09/04/90	726.000,00		2.010.678,82 (d)
16/04/90		1.700.000,00	3.710.679,82 (d)
19/04/90	300.000,00		3.410.679,82 (d)
27/04/90	650.000,00		2.760.679,82 (d)
10/05/90		2.000.000,00	4.760.679,82 (d)
11/05/90	630.000,00		4.130.679,82 (d)
25/07/90	2.490.073,16		1.640.606,66 (d)
02/08/90	120.000,00		1.520.606,66 (d)
06/08/90	918.299,18		602.307,48 (d)
11/08/90	5.000.000,00		4.397.692,48 (c)
21/08 a 25/09/90	6.630.863,98		11.028.556,46 (c)
26/09/90		1.300.000,00	9.728.556,46 (c)
19/11/90	9.693.951,56	12.000.000,00	7.422.508,02 (c)
26/11/90		6.000.000,00	1.422.508,02 (c)
17/12 a 26/12/90		14.300.000,00	12.877.491,98 (d)
28 /12 a 31/12/90	38.126.637,54		25.249.146,54 (c)



Equivoca-se a Recorrente, pois o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade apenas dos aumentos de alíquota (o que exceder a 0,5%), porém não para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

De fato, a Corte Suprema, ao apreciar a questão, assim decidiu em sessão plenária:

1. A contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), instituída pelo Decreto-lei No 1940, de 25/05/82, foi recepcionada pela Constituição de 1988.
2. A recepção, quanto às empresas em geral (art. 1o, § 1o - DL 1940), deu-se como imposto inominado, da competência residual da União, pela alíquota de 0,5%, incidente sobre o faturamento, assim permanecendo até a Lei Complementar No 70, de 30/12/91 (art. 56- ADCT/88).
3. São inconstitucionais as majorações de alíquota, operadas pelo art. 7o da Lei No 7.787, de 30/06/89 (para 1%), pelo art. 1o da Lei No 7.894, de 24/11/89 (para 1,2%), e pelo art. 1o da Lei no 8.147, de 28/12/90 (para 2%), posto que não veiculadas por lei complementar, nos termos do art. 154, I. Precedente do Supremo Tribunal Federal, no RE No 150.764-1a/PE (DJ de 02/04/93, pp 5.623/4).
4. Quanto às empresas dedicadas exclusivamente à venda de serviços (art. 1º, § 2º- DL 1940), a recepção se deu como adicional do imposto de renda, à alíquota de 5%, assim vigendo até dezembro/88, quando foi instituída a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (pela Lei No 7.689, de 15/12/88), que o substituiu.
5. Essas empresas, numa situação privilegiada, ficaram desobrigadas do pagamento no período compreendido entre dezembro/88 a junho/89, quando voltaram a fazê-lo em razão do art. 28 da Lei No 7.738, de 09/03/89, à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta (faturamento), não mais como imposto, e sim como contribuição social, assim permanecendo até a Lei Complementar No 70/91. Precedente do Supremo Tribunal Federal no RE No 150.755-1/PE, que declarou a constitucionalidade do art. 28 da Lei No 7.738/89 (DJ 20/08/93).
6. A Lei Complementar No 70/91 instituiu nova contribuição social para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), pela alíquota de 2% sobre o faturamento mensal, para todas as empresas, esgotando a trilogia prevista no art. 195, I, da Constituição. Daí em diante (abril/92) cessou a obrigatoriedade de pagamento do FINSOCIAL."

No julgamento do RE 150755-1, o STF declarou a constitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/89, porque compreensível no art. 195, inciso I, da Constituição. Ou seja, entendeu a Magna Corte que o art. 28 da Lei 7.738 instituiu tributo. Assim sendo, permaneceram os dois regimes jurídicos para o FINSOCIAL. O primeiro previsto no § 1º do art. 1º do DL 1.940/82, para as empresas comerciais e mistas e para as instituições financeiras, sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas, e o segundo, instituído pelo artigo 28 da Lei 7.738/89, para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, cujo regime estava tratado no § 2º do artigo 1º do Decreto-lei 1.940/82.

No julgamento de RE 187.436-8RS, entendeu, o pleno do STF, que, tal como o artigo 28 da Lei 7.738/89, os artigos 7º da Lei 7.787/89, 1º da Lei 7.894/89 e 1º da Lei 8.147/90 são constitucionais no que implicaram a majoração da contribuição, porque enquadrável esta última no inciso I do art. 195 da Constituição Federal.

Uma vez que a Recorrente, na condição de empresa exclusivamente prestadora de serviços, sujeita-se ao FINSOCIAL com base no art. 28 da Lei 7.738/89, não se lhe aplica a limitação de alíquota prevista na MP 1.110/95 e suas alterações posteriores.

#### **IV – TRD**

A Recorrente pleiteia a exclusão da TRD no período anterior a agosto de 1991, invocando pronunciamentos do Conselho e a Instrução Normativa SRF 32/97, porém tal já foi determinado pela decisão singular, restando sem objeto seu pleito.

#### **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

Quanto à base de cálculo da Contribuição Social, assiste razão em parte à Recorrente.

O art. 2º da Lei 7.689/88, com a alteração introduzida pela Lei 8.034/90, estabelece:

“Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo :

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no balanço respectivo;
- c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

- 1- adição do resultado negativo da avaliação de investimento pelo valor de patrimônio líquido;
- 2- adição de valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
- 3- adição das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;
- 4- exclusão do resultado positivo da avaliação de investimento pelo patrimônio líquido, que tenham sido computados como receita;
- 5- exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

§ 2º - No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Uma vez que a base de cálculo da contribuição social parte do resultado contábil, a fiscalização, para verificar a exatidão da contribuição social oferecida à tributação, há que cuidar, também, no sentido de que o lucro líquido registrado pelo contribuinte seja o verdadeiro, de acordo com os dispositivos da legislação comercial e das regras e princípios da contabilidade.

Dessa forma, receitas omitidas na escrituração devem ser incluídas na base de cálculo, bem como saídas de recursos (pagamentos) que não representem, efetivamente, despesas do exercício e que tenham sido escrituradas como tal ( pagamento de bens ativáveis, por exemplo) . Na realidade, só não são incluídos os valores cuja escrituração deva ser, obrigatoriamente, no

LALUR, ou seja aqueles que, **por sua natureza exclusivamente fiscal**, não reúnem os requisitos para serem registrados na escrituração comercial. Assim, as despesas existentes, porém glosadas por desnecessárias, não são adicionadas para apuração da base de cálculo da contribuição social. Diferente, porém, o procedimento em relação às despesas glosadas por falta de comprovação, eis que, nesse caso, sequer a efetividade da despesa está comprovada e, assim, sua contabilização reduziu indevidamente o lucro líquido, não apenas o lucro real.

Dessa forma, em relação à Contribuição Social, deve ser excluída da base de cálculo a parcela correspondente às despesas com viagem.

Pelas razões expostas, deixo de tomar conhecimento do recurso de ofício, por estar o valor exonerado abaixo do limite de alçada, e dou provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o lucro líquido e excluir da base de cálculo da contribuição social as despesas com viagem, no montante de Cr\$294.551,00 .

Sala das Sessões - DF, em 27 de janeiro de 2000



SANDRA MARIA FARONI

## 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 n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 24 FEV 2000

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em 08 MAR 2000

  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL