



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10805.002427/96-19  
RECURSO Nº : 120.377  
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – EXS. DE 1992 E 1993  
RECORRENTE : VIAÇÃO JANUÁRIA LTDA.  
RECORRIDA : DRJ EM CAMPINAS(SP)  
SESSÃO DE : 22 DE MARÇO DE 2001  
ACÓRDÃO Nº : 101-93.400

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS** – Se o sujeito passivo confirma o recebimento de valores correspondentes a vale-transporte e não comprova a escrituração do recebimento, ainda que, sob a forma de adiantamento de receita, como alegado na impugnação e no recurso voluntário, cabe a imputação de omissão de receitas.

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA** – Se a contabilidade do sujeito passivo acusa saldo credor da conta Caixa, indicando saídas em montante superior às entradas, procedente a imputação de omissão de receitas, na forma do artigo 180 do RIR/80.

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO** – Quando a pessoa jurídica e o sócio supridor foram intimados para comprovar a efetiva entrega e a origem do numerário suprido e estes não apresentam qualquer justificativa quanto ao efetivo transito do numerário do patrimônio da pessoa física para a jurídica e nem a origem dos recursos, cabe a presunção de omissão de receitas na forma do artigo 181 do RIR/80.

**IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO – SALDO CREDOR DE CAIXA** – Se apesar dos inúmeros suprimentos de numerários efetuados pelos sócios para reforço na conta Caixa, esta mesma conta registra saldo credor, ou seja, houve mais saída do que entrada, as receitas omitidas de uma forma não está contida na outra forma de omissão, devendo somar as parcelas consideradas omitidas pelas duas modalidades.

**IRPJ – CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS – LOCAÇÃO DE VEÍCULOS** – A contabilização, a título de locação de veículos sem qualquer contrato, de pagamentos efetuados a FINAME e correspondente às prestações de financiamento de veículos adquiridos pela pessoa jurídica interligada, com sede em Manaus, invalida a apropriação dos pagamentos como custos ou despesas operacionais.

**IRPJ – VARIAÇÕES OU CORREÇÕES MONETÁRIA (ATIVAS E PASSIVAS) SOBRE MÚTUO** – No ano-calendário de 1991, apenas no mês de janeiro, vigorava o índice oficial estabelecido em lei para aplicação do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83. Para o ano-calendário de 1992, o índice oficial (UFIR) foi estabelecido pela Lei nº 8.383/91 e, inexistindo contrato escrito

estipulando a atualização monetária, o excesso de correção monetária passiva ou insuficiência de correção monetária ativa constitui infração as normas tributárias.

**IRPJ – OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS – GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS** – Cancela-se o lançamento quando a fiscalização glosa despesas de variações monetárias passivas no auto de infração mas o termo de constatação fiscal imputa como omissão de receitas de variações monetárias ativas e, ainda, a capitulação legal é conflitante nos dois documentos mencionados.

**LANÇAMENTO REFLEXIVO – PIS/DEDUÇÃO – COFINS – CSLL** – O decidido no lançamento principal deve ser estendido aos demais lançamentos face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

**LANÇAMENTO REFLEXIVO – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO** – Se o Contrato Social estabelece que o lucro apurado em balanço deve ser contabilizado em conta de lucros suspensos, para posterior deliberação sobre a incorporação ao Capital Social ou distribuição, não caracteriza a disponibilidade econômica ou jurídica para os sócios cotistas e não cabe a incidência estabelecida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

**Recurso provido parcialmente.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **VIAÇÃO JANUÁRIA LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do litígio as parcelas de Cr\$ 149.929.758,28 e Cr\$ 10.796.527.017,68, respectivamente, nos períodos-base de 1991 e 2º semestre de 1992 e cancelar o lançamento correspondente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

PROCESSO Nº: 10805.002427/96-19  
ACÓRDÃO Nº : 101-93.400

3



KAZUKI SHIOBARA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 ABR 2001

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

PROCESSO Nº: 10805.002427/96-19  
ACÓRDÃO Nº : 101-93.400

4

RECURSO Nº. : 120.377  
RECORRENTE: VIAÇÃO JANUÁRIA LTDA.

## RELATÓRIO

A empresa **VIAÇÃO JANUÁRIA LTDA.**, inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes sob nº 00.334.045/0001-00, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas(SP), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

A exigência contida nestes autos diz respeito aos seguintes tributos e contribuições, em UFIR:

TRIBUTOS	LANÇADOS	JUROS	MULTA	TOTAIS
IRPJ	1.833.058,26	866.338,66	1.833.058,26	4.532.455,18
PIS/REPIQUE	70.194,42	33.112,45	70.194,42	173.501,29
FINSOCIAL	4.948,52	2.771,17	4.948,52	12.668,21
COFINS	4.598,85	2.100,79	4.598,85	11.298,49
IRF/LL	227.725,61	107.292,71	227.725,61	562.743,93
CSLL	425.420,76	200.681,59	425.420,76	1.051.523,11
TOTAIS	2.565.946,42	1.212.297,37	2.565.946,42	6.344.190,21

A decisão recorrida excluiu a cobrança da TRD – Taxa Referencial Diária, como juros de mora, no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, na forma do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 032, de 09/04/97 e reduziu o percentual da multa de lançamento de ofício de 100% para 75% conforme orientação contida no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 01, de 07/01/97, que não estava sujeita ao recurso de ofício.

A autoridade lançadora considerou como tributáveis pelos tributos e contribuições abaixo discriminadas as seguintes bases de cálculos de acordo com as respectivas irregularidades verificadas:

IRREGULARIDADES	P/Base	IRPJ-CSLL-IRF/LL	FINSOCIAL	COFINS
Receitas não contabilizadas	06/92	135.549.732,56	0	135.549.732,56
	12/92	1.226.974.385,10	0	1.226.974.385,10
Saldo credor de caixa	1991	2.498.144,42	2.498.144,42	0
Suprimento de caixa	1991	150.896.093,23	150.896.093,23	0
Despesas não comprovadas	12/92	540.053.255,97	0	0
VMA – Mútuo c/ PJ ligada	1991	65.506.551,58	0	0
Glosa de VMP	1991	1.322.644.562,68	0	0
	12/92	10.796.527.017,42	0	0
Despesa indevida de VMP	06/92	487.058.451,10	0	0
Insuficiência de receitas de CM	12/92	623.939.054,06	0	0
<b>T O T A I S</b>		<b>15.351.647.248,12</b>	<b>153.394.237,65</b>	<b>1.362.524.117,66</b>

No recurso voluntário, de fls. 454 a 466, a recorrente apresenta suas razões de defesa reiterando os argumentos expendidos na fase impugnativa e que podem ser sintetizados nos seguintes tópicos:

1 - OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS a recorrente insiste que tais valores foram recebidos como adiantamentos para posterior acerto, o que, conseqüentemente, não significa que o período do valor da efetiva receita seja coincidente com o período do adiantamento, razão pela qual os adiantamentos contabilizados a crédito da conta de receita a realizar (passivo) conta esta que é debitada por ocasião do efetivo acerto para transformar o adiantamento em receita efetiva; diz mais que a Associação de Empresas de Transporte Coletivo do ABC não possui controle suficiente e eficaz das receitas geradas pelas empresas associadas e sua informação é meramente presuntiva e não probatória visto que a referida associação funciona como câmara de compensação, de modo que os valores por ela

fornecidos são meramente indicativos da perspectiva de receita resultante do rateio atribuível à determinada transportadora;

2 – OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – a recorrente diz apenas que se trata de hipótese de bitributação já que a parcela tributada é a mesma que está sendo tributada como suprimento de caixa e menciona diversos acórdãos deste Primeiro Conselho de Contribuintes que davam provimento ao recurso voluntário nos casos de reconstituição da conta Caixa;

3 – OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE CAIXA – afirma a recorrente que a própria autoridade lançadora reconheceu que os suprimentos foram efetuados mediante depósito bancário efetuado pelo sócio supridor e assim a efetividade da entrega de numerário estaria comprovada e reafirma que o ônus da prova cabe a quem acusa e, portanto, cabe ao Fisco provar que a entrada de numerário visava suprir debilidade ou fragilidade financeira da empresa suprida para caracterizar a infração;

4 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS – a fiscalização glosou as despesas contabilizadas como 'Locação de Veículos' e a recorrente afirma que os veículos locados se encontravam na empresa, como constatada pela autoridade fiscalizadora e como tal, a sua necessidade para gerar os rendimentos da empresa é incontestável; tratar-se-ia, pois, de uma despesa normal e usual no tipo de transação e, portanto, não há como colocar em dúvida a efetividade de tais despesas;

5 – VARIAÇÃO/CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE MÚTUOS – a fiscalização entendeu que houve infração do artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 mas sustenta que as operações não se configuram como mútuo, por constituírem movimentações de recursos correspondentes a negócios entre empresas ligadas e que de acordo com a farta jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes não cabe a exação pretendida;

6 – VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS – relativamente a este tópico, a recorrente alega a nulidade do lançamento por falta de descrição detalhada dos fatos embasadores da acusação fiscal e menciona diversos acórdãos sobre a hipótese aventada;

7 – PIS/REPIQUE – reitera os mesmos argumentos expendidos no lançamento principal vez que decorre daquele;

8 – FINSOCIAL/FATURAMENTO – insiste que a alíquota da contribuição é de 0,5% e não de 2% como quer a autoridade julgadora de 1º grau;

9 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – a recorrente esclarece que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o lucro líquido apurado na contabilidade e que não é lícito incluir as despesas incomprovadas na apuração da referida base de cálculo; insiste que somente após o advento da Lei nº 9.249/95, quando, em seu artigo 24 e seu § 2º, determinou a cobrança da contribuição sobre as omissões de receitas;

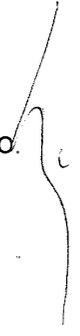
10 – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO sobre esta taxação estabelecida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 sustenta que a decisão do Supremo Tribunal Federal é clara quando sentenciou que nas sociedades limitadas, não há a ocorrência do fato gerador do imposto de renda na fonte se o contrato social não estabelecer a disponibilidade econômica ou jurídica imediata pelos sócios, na data do encerramento do balanço e que no caso dos autos, o contrato social da recorrente diz que o resultado positivo apurado será mantido em conta de Lucros Suspensos a disposição dos sócios para ser distribuído ou incorporado ao Capital Social, sujeita portanto a deliberação dos sócios;

11 – COFINS – contesta a exigência desta contribuição com os mesmos argumentos expostos relativamente a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no

sentido de que a tributação da omissão da receita só se tornou viável após o advento da Lei nº 9.249/95.

Com estas considerações, solicita provimento integral do recurso voluntário.

É o relatório.



## VOTO

**Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator**

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e inexistindo qualquer comunicação sobre a cassação da liminar que dispensou o depósito recursal, deve ser conhecido por esta Câmara.

### OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS – RECEITAS DE SERVIÇOS – VALE-TRANSPORTE

A acusação da autoridade lançadora é a de que a autuada contabilizou a menor as receitas de serviços pagos pela Associação das Empresas de Transporte Coletivo do ABC em forma de Vale-Transporte.

A recorrente reitera os argumentos expressos na fase da auditoria e repetidos na impugnação de que os recebimentos referem-se a simples adiantamentos já que a mencionada associação funciona como uma espécie de Câmara de Compensação e levanta dúvida quanto as informações fornecidas pela mesma associação.

A fiscalização identificou todas as parcelas recebidas a Associação das Empresas de Transporte Coletivo do ABC, por valor, data do recebimento, número do cheque, nome do Banco e respectivo código de agência, conforme planilha de fls. 63 a 65 e as parcelas contabilizadas de forma as diferenças contabilizadas a menor foi demonstrada de forma inequívoca.



Aliás, antes da lavratura do Auto de Infração, a fiscalização intimou o sujeito passivo a prestar esclarecimentos sobre as diferenças identificadas, como comprova a Intimação Fiscal, de fls. 55/56 e, portanto, não pode prosperar a alegação de que a autuação está fundada em simples presunção.

Além disso, comprovou que a autuada não contabilizou a diferença apontada como Adiantamento de Receita tendo em vista que os saldos das contas que poderiam albergar tais valores são inferiores aos valores omitidos, como registrado, a fl. 302:

*“Ao analisarmos a resposta do contribuinte, não encontramos a situação relatada acima pois pelas suas contas de razão constatamos:*

*Quanto ao 1º semestre de 1992 – situação em 30/06/92:*  
*Receita Diferida – Vale Transporte – conta código 5162.5 (fl. 279/281) encontra-se sem movimentação desde 05/04/92, com saldo de Cr\$ 121.481.221,96;*  
*- Receita Diferida – Passe Transporte – conta código 5164.7 (fls. 282/288) saldo de Cr\$ 9.940.675,00*

*Quanto ao 2º semestre de 1992 – situação em 31/12/92:*  
*- Receita Diferida – Vale Transporte – conta código 5162.5 (fl. 279), sem movimentação desde 05/04/92, com saldo de Cr\$ 121.481.221,96*  
*- Receita Diferida – Passe Transporte – conta código 5164.7 (fls. 289/294), sem movimentação desde 30/09/92, com saldo de Cr\$ 48.775,00.”*

Como se vê, os saldos das contas Receita Diferida – Vale Transporte e Receita Diferida – Passe Transporte são insuficientes para comprovar que os valores recebidos da Associação das Empresas de Transporte Coletivo do ABC tenham sido escriturados como adiantamento de receitas.

Meras alegações de que os valores comprovadamente recebidos referem-se a adiantamentos não podem ser aceitas diante de robustas provas documentais coletadas pela autoridade lançadora.

Assim, opino pela manutenção da exigência e confirmar a decisão de 1º grau.

#### OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CONTA CAIXA

A acusação fiscal está respaldada em fato incontestável.

A contabilidade do sujeito passivo acusava saldos credores no período-base de 1991, exercício de 1992 e o maior saldo credor verificou-se no dia 26 de junho de 1991, no montante de Cr\$ 2.498.144,42 e, portanto, não se trata de reconstituição de conta Caixa pela autoridade lançadora como insinua a recorrente.

Não há dúvida, pois, que se trata de uma hipótese de presunção legal estabelecida no artigo 180 do RIR/80 e portanto, cabe ao sujeito passivo o ônus da prova da inocorrência da omissão de receita.

A alegada duplicidade de tributação das receitas omitidas como suprimento de numerário e saldo credor de conta Caixa não prospera porquanto o demonstrativo de suprimento de numerário anexado, a fl. 57, somente no período-base de 1991, até o dia 26 de junho de 1991 (data do maior saldo credor) o montante suprido pelo sócio Baltazar José de Souza foi de Cr\$ 97.679.815,61.

Em outras palavras, mesmo com o suprimento de Cr\$ 97.679.815,61, a conta Caixa acusou saldo credor, ou seja, no jargão popular diz-se que estourou o caixa que representa pagamento maior do que a disponibilidade contabilizada.

A jurisprudência administrativa sobre o tema está uniformizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais como se constata pela ementa do Acórdão nº CSRF/01-0.292/83 que diz:

*“SUPRIMENTO DE CAIXA, PASSIVO FICTÍCIO E SALDO CREDOR DE CAIXA – Detectada a existência de suprimento de caixa não comprovados, passivo fictício e saldo credor de caixa, o montante tributável como omissão de receita, será a soma das parcelas encontradas em cada uma dessas rubricas.”*

Opino, pela manutenção do lançamento relativo a este tópico.

#### SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIOS

Os suprimentos de caixa contabilizados foram identificados de forma inequívoca com indicação da data e do valor contabilizado, da folha do livro Diários, e tanto a pessoa jurídica como o sócio supridor Baltazar José de Souza foram regularmente intimados para comprovar o origem dos recursos e a efetiva entrega do numerário.

O sócio supridor respondeu a intimação, a fl. 256, dizendo que:

*“Como contribuinte Pessoa Física não estamos obrigados a manter qualquer forma de contabilidade, por isso além da documentação já fornecida à fiscalização referente aos anos-base até 1992 não possuímos outros documentos.*

*As operações de que tratam as intimações estão registradas e documentadas pelas contabilidades e por documentação das PESSOAS JURÍDICAS também entregues à Digna Fiscalização.”*

A autoridade lançadora cumpriu todas as formalidades legais para efetuar o lançamento com base no artigo 181 do RIR/80 posto que no mesmo período-base existem indícios veementes na escrituração do contribuinte e elementos de prova de que existe omissão de receitas, tais como: falta de contabilização de receitas de Vale-Transporte e saldo credor de conta Caixa.

Nestas condições, sou pela manutenção da exigência relativamente a este tópico.

#### CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

Neste tópico, a fiscalização glosou as despesas escrituradas, mensalmente, como 'Locação de Veículos' pelo aluguel de 25 onibus pertencentes a Viação Manauense Ltda., com sede em Manaus(AM) e os valores pagos correspondem as parcelas do financiamento pagas diretamente a FINAME, como ônus do contrato de locação.

A fiscalizada e demais empresas do grupo, em 26 de outubro de 1995 (fls. 296/299) foi intimada a apresentar documentos e informações que pudessem elucidar a apropriação das despesas de locação de veículos, tais como:

- cópias dos contratos de FINAME e de locação;
- certificados de registro dos veículos locados;
- notas fiscais de aquisição dos veículos;
- recibos de pagamentos do FINAME;
- recibos de pagamentos da locação;
- planilhas de cálculo das prestações;
- esclarecimentos escritos sobre os detalhes da operação;
- esclarecimentos sobre o ônibus placa OB 0517 – MANAUS que estava

estacionado no pátio da Viação Barão de Mauá Ltda.

Posteriormente, em 31 de maio de 1996, a autuada foi intimada, novamente, a apresentar a "*relação discriminativa, por chassis, marca, modelo, placa, ano de fabricação e carroceria, de toda a frota de ônibus e de veículos auxiliares registrados no seu ativo permanente nos balanços encerrados nos dias 31/12/90,*

31/12/91 e 31/12/92.”, para a identificação de ônibus locados mas o sujeito passivo não respondeu e nem os esclarecimentos devidos.

Desta forma, se não apresentou os contratos de locação e nem demonstra que os veículos locados encontravam-se em uso na prestação de serviços de transporte coletivo, a simples contabilização de pagamento das prestações devidas pela Viação Manauense Ltda. para o FINAME não preenche os requisitos estabelecidos no artigo 191 do RIR/80 e, portanto, deve ser mantida a decisão de 1º grau.

Assim, sou pela manutenção do lançamento constante deste tópico.

**VARIAÇÃO/CORREÇÃO MONETÁRIA (ATIVA E PASSIVA) SOBRE MÚTUO DE COLIGADA E INTERLIGADA** – Período-Base de 1991: VMA = Cr\$ 65.506.551,58 e VMP = CR\$ 1.322.644.562,68 – Período-Base de 1º Semestre de 1992: VMP = Cr\$ 487.058.451,10 e 2º Semestre de 1992: VMA = Cr\$ 623.939.054,06

A alegação de que não se trata de mútuo mas sim de simples conta-corrente entre empresas coligadas ou interligadas em decorrência de atividades operacionais não procede.

De fato, no livro Diário as referidas operações foram escrituradas como EMPRÉSTIMOS e, no retorno, PAGAMENTO DE EMPRÉSTIMOS e assim, simples alegações desacompanhadas de provas ou justificativas razoáveis sobre a natureza das operações que deram origem a conta-corrente, não são suficientes para elidir o mútuo.

Existem alguns poucos registros cujo histórico referem-se a pagamento de duplicatas sem identificação dos beneficiários daqueles pagamentos não vejo como aceita-los como decorrentes de atividades operacionais.

Trata-se, pois, sem dúvida, de mútuo entre coligada e interligada e que o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 determinava fosse reconhecida, no mínimo, a

receita de variação/correção monetária correspondente à variação da OTN e, depois, ORTN e BTNF.

Entretanto, o reconhecimento de receitas de variação ou correção monetária sobre mútuo de pessoas jurídicas coligadas ou interligadas comporta um exame mais acurado do ponto de vista da legislação tributária vigente e, também, de acordo com a jurisprudência administrativa predominante neste Primeiro Conselho de Contribuintes.

A Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, determinou:

*“Art. 3º - Ficam extintos a partir de 1º de fevereiro de 1991:*

*I – o BTN Fiscal instituído pela Lei nº 7.700, de 10 de julho de 1989;*

*II – o Bônus do Tesouro Nacional (BTN) de que trata o art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, assegurada a liquidação dos títulos em circulação, nos seus respectivos vencimentos;*

*III – o Maior Valor de Referência (MVR) e as demais unidades de conta assemelhada que são atualizadas, direta ou indiretamente, por índice de preços.*

*Parágrafo único – O valor do BTN e do BTN Fiscal destinado à conversão para cruzeiros dos contratos existentes na data de publicação da Medida Provisória que deu origem a esta Lei, assim como para efeitos fiscais, é de Cr\$ 126,8621.”*

Esta mesma lei criou a TR - Taxa Referencial a ser divulgada pelo Banco Central do Brasil e consistia na média da remuneração mensal líquida de depósito a prazo fixo captado pelas instituições financeiras e com base na TR, foi autorizada a fixação da TRD – Taxa Referencial Diária.

A TR e a TRD passou a ser cobrado como encargos financeiros simultaneamente com os juros de mora mas o Supremo Tribunal Federal, em Sessão Pleno, em decisão histórico julgou que o artigo 9º da Lei nº 9.177/91 era inconstitucional e que portanto, a TR ou TRD não poderia ser cobrada como encargos financeiros com

os efeitos de atualização ou correção monetária mas sim, apenas como juros de mora, apenas após a vigência de Lei nº 8.218/91.

Assim, o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, embora vigente, inexistindo índice oficial para substituir a BTN e BTNF que foi extinto em 1º de fevereiro de 1991, não há como se cogitar de obrigação de reconhecimento de receita de variação ou correção monetária.

O FAP – Fator de Atualização Patrimonial foi criado pelo Decreto nº 332, de 05 de novembro de 1991, para aplicação na correção monetária das demonstrações financeiras e não substitui o BTN e BTNF e não é compatível com o artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

Além da eficácia duvidosa deste FAP – Fator de Atualização Patrimonial por ter sido criado por decreto quando o artigo 97 do Código Tributário Nacional diz que somente a lei pode estabelecer majoração de tributos e fixação de base de cálculo, a aplicação retroativa de um índice criado em novembro de 1991 para fatos geradores ocorridos em fevereiro do mesmo ano não encontra amparo no artigo 104 do Código Tributário Nacional.

O índice oficial foi restabelecido com o advento da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, quando foi instituída a UFIR – Unidade Fiscal de Referência é aplicável para a atualização monetária de tributos e de valores expressos em cruzeiros na legislação tributária federal.

Com estas considerações, examinam-se os fatos apurados pela fiscalização para o período-base de 1991 e que podem ser demonstrados nas planilhas transcritas:

Empresas Mutuárias	Receita Contabilizada	Receita Apurada	Receita Omitida
Empresa ABC Ltda.	1.744.191,02	3.519.742,17	1.755.551,15
Viação Capital Vale Ltda.	454.620,22	25.762.465,96	25.307.845,74
Viação Real Ltda.	16.644.067,32	55.067.222,01	38.423.154,69
Total de Variações Monetárias Ativas Contabilizadas a MENOR			65.506.551,58

Como visto acima, somente no mês de janeiro de 1991, existia índice oficial para cálculo da obrigatoriedade de reconhecimento da receita de variações ou correções monetárias e, assim, segregando os valores correspondentes ao referido mês de janeiro, obter-se-iam os seguintes valores, por empresa:

Viação Capital do Vale Ltda.	(Fl. 141)	Cr\$ 305.795,55
Viação Real Ltda.	(Fl. 143)	Cr\$ 758.519,22
TOTAL DA CORREÇÃO MONETÁRIA		Cr\$ 1.064.314,77

Desta forma e como a Receita de Variações ou Correções Monetárias calculadas (Cr\$ 1.064.314,77) é menor do que a mesma receita contabilizada e relacionada com as mesmas pessoas jurídicas, não procede a tributação da parcela de Cr\$ 65.506.551,58 que foi imputada como tributável, pela fiscalização.

Relativamente as Variações ou Correções Monetárias Passivas contabilizadas a MAIOR, no período-base de 1991 e tendo em vista que o sujeito passivo não apresentou os contratos ou provas documentais de que eram devidas as mesmas atualizações, a fiscalização glosou as seguintes parcelas:

Empresas Mutuantes	Despesa Contabilizada	Despesa Apurada	Despesa Glosada
Viação Barão de Mauá Ltda.	349.895.001,33	0,00	349.895.001,33
Viação Diadema Ltda.	504.967,28	0,00	504.967,28
Empresa A.O.Santo André Ltda.	145.428.643,88	0,00	145.428.643,88
Viação Padroeira do Brasil Ltda.	12.788.934,06	0,00	12.788.934,06
Viação Ribeirão Pires Ltda.	397.452.957,07	0,00	397.452.957,07
Baltazar José de Souza	5.747.832,94	0,00	5.747.832,94
Empresa de O.S. Estavam Ltda.	24.553.889,58	0,00	24.553.889,58
B.J.S.Cons.Terraplanagem Ltda.	1.987.952,60	0,00	1.987.952,60
Turismo Transmi Ltda.	140.373.421,89	0,00	140.373.421,89
Auto Viação Campo Limpo Ltda.	234.054.109,80	0,00	234.054.109,80
Transmil Transp. Turismo Ltda.	9.719.822,12	0,00	9.719.822,12
Viação Imigrantes Ltda.	137.030,13	0,00	137.030,13
Total de Variações Monetárias Passivas contabilizadas a MAIOR			1.322.644.562,68

Como se vê, a autoridade lançadora entendeu que, por inexistir contratos de mútuo estabelecendo índices de atualização dos saldos devedores ou credores, não cabia a apropriação de qualquer parcela como despesa.

Entretanto, destas variações monetárias contabilizadas, as parcelas abaixo discriminadas correspondem às atualizações do mês de janeiro de 1991 que as pessoas jurídicas mutuarias deveriam apropriar como receitas:

Viação Barão de Mauá Ltda. (Fl. 145)	Cr\$ 1.006.983,81
Viação Ribeirão Pires Ltda. (Fl. 201)	Cr\$ 81.416.222,89
<b>TOTAL DA CORREÇÃO MONETÁRIA</b>	<b>Cr\$ 82.423.206,70</b>

A recorrente não trouxe qualquer prova nos autos de que os mútuos estavam sujeitos a atualização monetária, exceto quanto o mês de janeiro de 1991, e

desta forma a exigência deve ser mantida mas deve ser excluída da base de cálculo a parcela de Cr\$ 82.423.206,70 remanescendo uma base de tributável de Cr\$ 1.238.221.355,98.

As bases de cálculo no ano-calendário de 1992 foram demonstradas nas planilhas abaixo:

Empresas Mutuantes	Despesa Contabilizada	Despesa Apurada	Diferença
Princesa do ABC Ltda.	96.683.471,66	88.562.923,75	8.120.547,91
Viação Ribeirão Pires Ltda.	1.260.013.799,01	781.075.895,82	478.937.903,19
Total da Despesa de Correção Monetária Contabilizada a MAIOR			487.058.451,10

Empresas Mutuárias	Receita Contabilizada	Receita Apurada	Receita Omitida
BJS Cons. Terr. Pav.Ltda.	41.205.066,68	171.443.080,23	130.238.013,55
Viação Campo Limpo Ltda.	0,00	335.776.361,31	335.776.361,31
Taza Com. Imp. Exp. Ltda.	64.847.135,20	222.771.814,40	157.924.679,20
Total da Receita de Correção Monetária Contabilizada a MENOR			623.939.054,06

No ano-calendário de 1992, tanto no 1º como no 2º semestre, já estava em vigor a Lei nº 8.383/91 que instituiu a UFIR – UNIDADE FISCAL DE REFERÊNCIA e, portanto, na falta de contratos que estipulem os índices de atualização monetária dos mútuos, tanto as receitas como as despesas de correção monetária devem ser limitadas as variações do mesmo índice.

Não há dúvida, pois, que o sujeito passivo apropriou indevidamente despesas de correção monetária e, ainda, apropriou a menor receitas de correção monetária e, portanto, o lançamento deve ser mantido.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS  
PASSIVAS – Cr\$ 10.796.527.017,42

A recorrente solicita seja declarada a nulidade do lançamento relativamente a este tópico por falta de descrição detalhada dos fatos embasadores da acusação fiscal.

No Auto de Infração, item 06, a fl. 324, escreveu:

*“6 – OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS  
GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS*

*Valor apurado conforme Termo de Constatação (item 5) e seus anexos que passam a fazer parte integrante do presente Auto de Infração.*

<i>EXERCÍCIO OU FATO GERADOR</i>	<i>VALOR APURADO</i>	<i>% MULTA</i>
<i>12/92</i>	<i>10.796.527.017,42</i>	<i>100</i>

*ENQUADRAMENTO LEGAL:*

*Arts. 157 e § 1º, 191 e §§, 254, inciso II e § único e 387, inciso I, do RIR/80.”*

No item 5 do Termo de Verificação Fiscal, a fl. 313, a fiscalização afirma  
“verbis”:

*“5. Reputa-se OMISSÃO DE RECEITA o valor que o contribuinte deixou de escriturar na conta do ativo, referente à atualização monetária, na mesma forma e critério que foi empregado para atualizar a conta de sua contrapartida no passivo.*

*Ano-calendário de 1992 – 2º Semestre – Cr\$ 10.796.527.017,42*

*ENQUADRAMENTO LEGAL:*

*Arts. 154, 155, 157, § 1º, 253, 254, inciso I, 387, inciso II do RIR/80, combinado com arts. 4º e 19 da Lei nº 7.799/89; art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.*

*TRIBUTAÇÃO REFLEXA:  
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE S/ LUCRO LÍQUIDO  
(Art. 35 da Lei nº 7.713/88)  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (Art. 2º e  
seus §§ da Lei nº 7.689/88)."*

Como se vê, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora afirma tratar-se de OMISSÃO DE RECEITA embora no Auto de Infração tenha dito que se trata de GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS.

Na impugnação apresentada, a fl. 369, a impugnante apresenta argumentos relacionados com contratos de mútuo já que no Auto de Infração, a infração foi capitulada como indevida apropriação de variações monetárias passivas.

A decisão de 1º grau confirmou a exigência como OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS embora tenha reconhecido que no Auto de Infração a irregularidade tenha sido descrita como GLOSA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA.

No recurso voluntário, as fls. 461/462, a recorrente insiste que no Auto de Infração a descrição dos fatos que levaram a tributação é insuficiente, aliás, inexistente e, portanto, não preenche os requisitos estabelecidos no artigo 10, do Decreto nº 70.235/72.

Sustenta mais que a descrição constante do Termo de Constatação e Verificação Fiscal, por si só, é insuficiente para embasamento do lançamento e após mencionar diversos acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes que decidiram pela nulidade da exigência por cerceamento do direito de defesa, reafirma as alegações interpostas na impugnação e solicita seja incluída a matéria na peça vestibular e reaberto o prazo para nova impugnação.

Pelo teor da impugnação e do recurso voluntário, a recorrente demonstra total ignorância da imputação porquanto a impugnação versava sobre variações monetárias sobre mútuos entre coligadas ou interligadas, como dá a entender o Auto de Infração e, consciente ou não, não faz qualquer alusão à glosa de variações monetárias ou omissão de receitas de variações monetárias sobre negócios de cessão de créditos realizados com a Sidon Comercial Importadora e Exportadora Ltda.

Desta forma, entendo que estaria caracterizado o cerceamento do direito de defesa, conforme o estabelecido no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

Embora a autoridade julgadora de 1º grau tenha entendido que os fatos estão devidamente descritos no Termo de Constatação Fiscal e que, portanto, o sujeito passivo não defendeu porque não quis ou porque não tinha argumentos consistentes para defender-se, entendo que a autoridade administrativa não pode deixar de observar as normas vigentes.

Entretanto, esta presunção só pode ser admitida quando o Auto de Infração e os termos que acompanham e a capitulação legal da infração esteja coerente em todos os documentos integrantes do processo administrativo fiscal.

Se fosse o caso de levantar a hipótese de má fé do sujeito passivo que entendeu a imputação mas não defendeu da acusação poder-se-ia argüir, também, a hipótese de má-fé da autoridade lançadora de que teria feito uma acusação truncada para dificultar a defesa do sujeito passivo.

No caso dos autos, não vejo como desconhecer que a acusação fiscal é contraditória: no Auto de Infração fala em despesa indevida e no termo de constatação fiscal refere-se a omissão de receitas e a capitulação legal nos dois documentos são, também, conflitantes.



Desta forma, entendo que restaria a dúvida, ainda que ínfima, de que o sujeito passivo tivesse dificuldade de produzir a sua defesa plena, caracterizando assim, o cerceamento do direito de defesa e conseqüentemente, a nulidade do lançamento.

Entendo que a hipótese examinada é de dúvida e portanto, plenamente justificável a aplicação do disposto no artigo 112, incisos I e II, do Código Tributário Nacional.

Assim, sou pelo provimento do recurso voluntário relativamente a este tópico.

#### PIS/REPIQUE

Quanto a contribuição para o PIS/REPIQUE, tratando-se de lançamento reflexivo e calculado sobre o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, o decidido no lançamento principal é aplicável ao lançamento decorrente.

#### FINSOCIAL/FATURAMENTO

A recorrente é uma empresa prestadora de serviço e como tal está sujeita ao recolhimento da contribuição FINSOCIAL/FATURAMENTO com a alíquota de 2% (dois por cento) como decidido pelo Supremo Tribunal Federal – Sessão Plena de 25/06/97, no Recurso Extraordinário nº 187.436-8/RS.

A decisão judicial não é lei nova mas sim interpretação de leis vigentes e portanto retroage a data da ocorrência do fato gerador da obrigação principal e está correta a decisão de 1º grau.



## CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

O artigo 2º da Lei nº 7.689/88 determina:

*“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 – o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado ...”*

Como se vê, a lei estabelecia que a base de cálculo é o resultado do exercício, sem distinguir que o resultado seja o efetivamente contabilizado ou deixado de contabilizar.

Desta forma, as despesas regularmente contabilizadas e que por disposição expressa ou limitação imposta pela legislação tributária não são apropriáveis como despesas operacionais para a determinação do lucro real não interfere na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a não ser que esteja especificamente previsto o ajuste correspondente.

Entretanto, o argumento de que somente com o advento do artigo 24 e seu § 2º, da Lei nº 9.249/95, as receitas omitidas passaram a integrar a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não procede porquanto a Lei nº 7.689/88, quando criou a referida contribuição já estabelecia:

*“Art. 6º - A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta Lei compete à Secretaria da Receita Federal.*

*Parágrafo único – Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições de legislação do imposto de renda referentes à*

*administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.”*

Por outro lado, os artigos 3º e 6º da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, em caráter interpretativo fez um aditamento, incluindo na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as receitas arbitradas com base no movimento diário de vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações equiparando como receitas omitidas.

A redação dos referidos artigos 3º e 6º, da Lei nº 8.846/94, não deixa dúvida quanto à natureza interpretativa do dispositivo legal:

*“Art. 3º - Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.*

...  
*Art. 6º - Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade administrativa poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência dos impostos federais e contribuições sociais, arbitrar a receita do contribuinte, tomando por base as receitas apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços e de quaisquer outras operações.”*

Em se tratando de lei interpretativa, sua vigência retroage a data da vigência da Lei nº 7.689/88, como estabelecido no artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

No caso dos autos, as despesas não comprovadas referem-se a locação de veículos cujas despesas foram contabilizadas mas o sujeito passivo não apresentou os contratos de locação e nem qualquer documento que comprove a efetiva utilização

de 25 ônibus na sua frota e, portanto, a própria contabilização como despesas não encontra amparo nas leis comerciais.

Da mesma forma, as despesas de variações ou correções monetárias contabilizadas sem os respectivos contratos de mútuos com as cláusulas de atualizações monetárias não poderiam ser apropriadas contabilmente e, portanto, a sua dedutibilidade deve acompanhar o procedimento fiscal relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

O mesmo entendimento deve ser aplicado para as atualizações monetárias calculadas a maior ou a menor, tanto ativa como a passiva, já que não foram apresentados os contratos de mútuos que justifiquem as atualizações escrituradas.

O único tópico em que a obrigatoriedade de tributação das variações ou correções monetárias, com fundamento no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83, foi decidido favoravelmente ao sujeito passivo e, portanto, não seria a hipótese aventada pelo mesmo.

Nestas condições, o decidido no lançamento principal deve ser estendido ao lançamento correspondente a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, face à relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

#### IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

O Contrato Social em vigor na data de encerramento do balanço geral de 31 de dezembro de 1991, em sua cláusula décima terceira estabelecia que *“o exercício social coincidirá com o ano civil, levantando-se a 31 de dezembro de cada ano, um balanço geral e o resultado apurado, se for positivo (Lucro), será mantido em conta de Lucro Suspenso, a disposição dos sócios, para ser distribuído ou incorporado ao Capital Social, conforme deliberação dos mesmos, se o resultado for negativo (Prejuízo),*

*será o mesmo mantido em conta de resultado pendente para compensação com lucros apurados em exercícios seguintes.”*

Esta redação foi mantida em todos os períodos-base e anos-calendário objeto dos presentes autos e, portanto, os lucros apurados eram mantidos em conta de lucros suspensos sem crédito na conta individual de cada sócio, já que a destinação dos mesmos lucros estava sujeita a deliberação dos sócios, par distribuição ou incorporação ao capital social.

Assim, de acordo com a interpretação dada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, incorre o fato gerador do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, devendo cancelar o lançamento.

#### COFINS

Quanto a COFINS, a alegação da recorrente de que a sua incidência sobre a receita omitida só tem lugar após o advento da Lei nº 9.249/95, não procede.

O artigo 24 da Lei nº 9.249/95 estabelece:

*“Art. 24 – Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.*

...

*§ 2º - O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social – COFINS e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP.”*

O parágrafo 2º, do artigo 24, acima transcrito nada mais é que uma repetição do disposto no artigo 6º da Lei nº 8.846/94 e que combinado com o artigo 3º

da mesma Lei, não paira nenhuma dúvida que se tratar de lei interpretativa e como tal, sua vigência retroagem a vigência da Lei Complementar nº 70/91.

Com estas considerações, finaliza-se este voto com a síntese das parcelas consideradas tributadas e dispensadas da incidência do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas:

IRREGULARIDADES	P/Base	LITÍGIOSA	EXCLUÍDA	MANTIDA
Receitas não contabilizadas	06/92	135.549.732,56	0	135.549.732,56
	12/92	1.226.974.385,10	0	1.226.974.385,10
Saldo credor de caixa	1991	2.498.144,42	0	2.498.144,42
Suprimento de caixa	1991	150.896.093,23	0	150.896.093,23
Despesas não comprovadas	12/92	540.053.255,97	0	540.053.255,97
VMA – Mútuo c/ PJ ligada	1991	65.506.551,58	65.506.551,58	0
Glosa de VMP	1991	1.322.644.562,68	84.423.206,70	1.238.221.355,98
	12/92	10.796.527.017,42	10.796.527.017,42	0
Despesa indevida de VMP	06/92	487.058.451,10	0	487.058.451,10
Insuficiência receitas de CM	12/92	623.939.054,06	0	623.939.054,06
<b>T O T A I S</b>		<b>15.351.647.248,12</b>	<b>10.946.456.775,70</b>	<b>4.405.190.472,42</b>

As parcelas exoneradas da incidência do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, por períodos-base podem ser demonstradas como segue:

PERÍODO-BASE: 1991	Cr\$ 149.929.758,28
PERÍODO-BASE: 2º SEMESTRE DE 1992	Cr\$ 10.796.527.017,68
TOTAL EXCLUÍDO DE TRIBUTAÇÃO	Cr\$ 10.946.456.775,96

Quanto aos lançamentos reflexivo, face à relação de causa e efeito que vincula ao lançamento principal, a decisão proferida no litígio correspondente ao Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas deve ser estendida aos demais lançamentos decorrentes.

Entretanto, relativamente ao lançamento correspondente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, este deve ser cancelado tendo em vista a decisão do Supremo Tribunal Federal que julgou parcialmente inconstitucional o artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da matéria tributável as parcelas de Cr\$ 149.929.758,28 e Cr\$ 10.796.527.017,68, respectivamente, nos períodos-base de 1991 e 2º semestre de 1992, bem como cancelar o lançamento do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

Sala das Sessões - DF, em            de março de 2001



**KAZUKI SHIOBARA**  
**RELATOR**