



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10805.002429/96-36
Recurso nº. : 117.466
Matéria: : IRPJ- PIS/REPIQUE- FINSOCIAL- COFINS- IRRF- CSSL
Recorrente : VIAÇÃO RIBEIRÃO PIRES LTDA
Recorrida : DRJ em CAMPINAS
Sessão de : 23 de janeiro de 2001
Acórdão nº. : 101-93.328

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITA DE SERVIÇOS/VALE TRANSPORTE- Procedimento fiscal realizado mediante confronto de informações das fontes pagadoras com os valores relativos a prestação de serviços declarados pela contribuinte (Vale Transporte). Comprovado que os valores informados pelas fontes se referem a adiantamentos relativos ao período, que correspondem a receitas de período futuro, e que, ocorrendo o rateio definitivo, foram apropriados como receitas, restou incomprovada a acusação fiscal de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO – A não comprovação da efetiva entrega e/ou origem dos recursos supridos permite a presunção de omissão de receitas, cabendo ao sujeito passivo desconstituir a acusação mediante prova cabal não só de que os recursos ingressaram na sociedade, mas também de que os mesmos foram percebidos pelos sócios de forma estranha à sociedade ou, se da empresa, submetidos à regular contabilização.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – Se o contribuinte não logra afastar o saldo credor de caixa, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS – Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias por disposição legal ou contratual dos direitos de crédito do contribuinte (contrato de cessão de crédito).

VARIAÇÕES MONETÁRIAS/CORREÇÃO MONETÁRIA DOS MÚTUOS - Valores contabilizados como empréstimos caracterizam mútuo. O FAP não se presta para aplicação da norma do art. 21 do DL 2.065/83. Esse mesmo dispositivo legal não é fundamento para glosa de variações monetárias passivas dos mútuos entre empresas ligadas. Tendo, a inclusão das contas representativas de mútuos entre as sujeitas à correção monetária do balanço, se dado por decreto, e não por lei, não prevalece a exigência correspondente por falta de base legal.

DESPESAS SEM COMPROVAÇÃO – Para se deduzir uma despesa é indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido (efetividade). Inaceitável a dedução a título de "Custo de formação de mão-de-obra" sem quaisquer documentos comprobatórios.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS – São dedutíveis as contrapartidas das variações monetárias das obrigações (DL 1.598/77, art. 18)

Y

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

PIS/REPIQUE, FINSOCIAL, IR/FONTE, COFINS e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - O decidido no processo matriz aplica-se aos decorrentes.

FINSOCIAL- Relativamente às prestadoras de serviços o Plenário do STF declarou a constitucionalidade das Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, no que se refere ao aumento da alíquota do FINSOCIAL, o que exclui essas empresas das disposições contidas no inciso III, art. 18 da MP nº 1.542/97;

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL- A base de cálculo da CSSL é o **lucro líquido** antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões estabelecidas na legislação de regência. Assim, as omissões de receitas e as despesas inexistentes, matérias de fato todas detectadas em auditoria fiscal, bem representam base de cálculo da Contribuição Social, posto que afetam diretamente o **lucro líquido**.

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO- IR/FONTE – Prevendo o contrato social que o lucro apurado será mantido na Conta de Lucros Acumulados à disposição dos sócios para ser distribuído ou incorporado ao Capital Social, conforme deliberação dos mesmos não incide o IRF, eis que, conforme decidiu o STF, a disposição do art. 35 da Lei 7.713/88 revela-se inconstitucional para as sociedades por cotas nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio quotista, do lucro líquido apurado.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIAÇÃO RIBERIÃO PIRES LTDA

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 23 FEV 2001

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RD/101-1.598

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, CELSO ALVES FEITOSA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VICTOR AUGUSTO LAMPERT (Suplente Convocado) e

RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

Recurso nº : 117.466
Recorrente : VIAÇÃO RIBEIRÃO PIRES LTDA

RELATÓRIO

O presente recurso foi submetido a esta Câmara pela primeira vez na sessão de 08 de dezembro de 1998, não tendo, todavia, sido conhecido, uma vez que descumprido o pressuposto de seguimento correspondente ao depósito previsto no artigo 33 da Medida Provisória 1.621/30. A empresa impetrou Mandado de Segurança contra os integrantes da Câmara, tendo-lhe sido concedida liminar para que o recurso seja recebido e processado, independentemente do depósito prévio.

Cumprindo a determinação judicial, foi o recurso apreciado pela Câmara na sessão de 19/10/99. Naquela ocasião, em razão de documentação apresentada na fase recursal para contrapor uma das infrações apontadas (referente a variações monetárias passivas incidentes sobre aluguéis de ônibus de empresas do mesmo grupo, não pagos no vencimento), foi o julgamento convertido em diligência, conforme Resolução 101-02.325, para que a fiscalização se pronunciasse sobre os documentos de fls. 467/480, inclusive quanto a estarem os valores contabilizados na locadora e na locatária e a estarem as despesas de acordo com as disposições contratuais.

Retornam os agora os autos com a informação de fls. 654/656, prestada pela fiscalização.

Leio, em sessão, o relatório apresentado nas sessões precedentes em que o processo esteve em pauta, a fim de rememorar os fatos para meus pares.

É o relatório.

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

Com o retorno da diligência, encontra-se o processo em condições de ser votado.

Passo a analisar as matérias tratadas na peça recursal, na ordem em que foram apresentadas.

I- IRPJ

I.1- Omissão de Receitas- Receitas de Serviço/Vale Transporte.

No exercício de seu poder de investigação, os auditores fiscais obtiveram das fontes pagadoras (Associação das Empresas de Transporte Coletivo do ABC, Prefeitura de São Bernardo do Campo e Empresa Metropolitana de Transportes Urbanos de São Paulo) relações dos valores pagos à Recorrente a título de Vale-Transporte, indicando mês/ano, nº do cheque/Banco/Agência, os quais, comparados aos valores contabilizados pelo contribuinte como receita da prestação dos serviços dos mesmos períodos, resultaram em diferença contabilizada a menor. A recorrente não nega ter recebido aqueles valores (irrelevante, assim, a argumentação recursal de que mera informação de terceiros não serve como base para imputar-lhe infrações), restringindo-se a afirmar que se trata de adiantamentos relativos ao período, que correspondem a receitas de período futuro, e que, ocorrendo o rateio definitivo, tais pagamentos eram contabilizados como pagamento, como de fato ocorreu, passando a constituir receita de serviço pelo seu valor global.

A explicação da Recorrente quanto ao critério de contabilização dos valores recebidos está devidamente comprovada nos autos. Assim, tomando como exemplo a receita considerada omitida em janeiro de 1992, temos o seguinte:

a) Às fls 102 do processo o demonstrativo feito pelos autuantes indica

Valores informados pelas fontes	31.202.886,30
Valores contabilizados.....	30.758.000,00
Diferença a tributar.....	444.886.30

b) Às fls 111, a informação fornecida pela fonte, na qual se baseou a fiscalização, indica:

06/01/92 – Cheque 948.634 –Banco Meridional.....	17.156.500,20
17/01/92 – Cheque 000.134 – Citibank.....	14.046.386,10
Total pago no mês.....	31.202.886,30

c) Às fls 343 consta cópia do Razão da conta Receitas Diferidas (5162.5) relativa ao mês de janeiro de 1992, na qual estão registrados :

06/01 – Valor referente a antecipação vale-transporte.....	17.156.500,20
10/01 - Valor referente a antecipação vale-transporte.....	14.046.286,10

d) Às fls 164 consta cópia do Razão da conta Receita de Transporte Coletivo Tarifado (6012.9) referente ao mês de janeiro de 1992, para a qual são transferidos os valores antes registrados como Receitas Diferidas (5162.5).

Portanto, não restou comprovada a acusação da fiscalização no sentido de que a empresa contabilizou a menor as receitas informadas pelas fontes pagadoras, devendo ser provido o recurso quanto a esse item do auto de infração.

I.2- Omissão de Receitas- 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 nesse sentido feita quer à pessoa jurídica, quer ao sócio supridor.

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, não foram feitas as comprovações, não tendo a empresa logrado elidir a presunção de omissão de receita . A alegação da empresa de que cabe ao Fisco provar que a entrada de numerário visava suprir debilidade ou fragilidade financeira da empresa não tem qualquer fundamento. Ao contrário, cabe à empresa provar a efetiva entrada do numerário e, provado o ingresso, cabe ao



supridor provar sua origem. A alegada atuação do sócio como “gestor de negócios” só teria relevância frente à acusação se comprovada a entrega dos recursos, a efetivação dos negócios e a respectiva prestação de contas.

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

I.3- Saldo credor de caixa

A própria Recorrente admite expressamente que o valor autuado está claramente indicado no Razão da Conta Caixa, mas alega que os cálculos deveriam ser refeitos pelo Fisco, sob pena de carecer de validade a presunção de omissão de receita, não se prestando como prova a folha do Razão.

A lei diz expressamente que “o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa.....autoriza presunção de omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”. Trata-se, pois, de presunção legal relativa. Ao fisco cabe apenas provar que ocorreu o fato descrito na lei (a escrituração indica saldo credor de caixa) para presumir a omissão de receita, imputando a lei, ao contribuinte, o ônus de provar que a omissão não ocorreu.

Em sua impugnação, a empresa argumenta que o Fisco, ao desconsiderar, como despesas sem comprovação e não efetivamente realizadas, o valor de 116.115.340,68, desconsiderou também o ingresso desse valor à movimentação de caixa (débito), o que modificaria os saldos em 1991. Descabe, porém, a recomposição do Caixa para debitar o valor correspondente às despesas glosadas, de maneira a compensar a glosa efetuada com o Saldo Credor de Caixa. Ainda que as despesas sejam “inexistentes”, e não apenas “indedutíveis”, nada prova a não saída do numerário do Caixa. Assim, suponha—se uma situação em que a empresa omitiu receita no valor de 1.000, desviando-a para os sócios. Nesse caso, teríamos a seguinte situação:

Situação contábil:

Caixa.....x

Lucroy

Situação Verdadeira

Caixa.....x

Lucro.....y + 1.000

Se, além da omissão de receita, a empresa registrasse despesas inexistentes (a crédito de caixa) no valor de 500, a situação seria a seguinte:

Situação contábil

Caixa.....x – 500

Lucro.....y – 500

Situação verdadeira

Caixa.....x *

Lucroy+1000

** a receita omitida não está no caixa, mas com os sócios, e não saíram recursos para pagar as despesas, que inexistiram*

Ou seja, para restabelecer o verdadeiro lucro (y + 1000) a partir do que está registrado na contabilidade (y – 500) é preciso não só acrescentar a receita omitida mas, também, acrescentar a despesa inexistente, não cabendo a compensação pleiteada. [(y – 500) + 1000 + 500 = y + 1000]

I.4- Omissão de receita- Variação Monetária Ativa.

Esse item do auto de infração se refere a contrato de cessão de crédito . Segundo descrito no Termo de Constatação que faz parte integrante do auto de infração , a operação foi registrada contabilmente em conta de Ativo – Títulos a Receber, com a contrapartida em Títulos a Pagar, e “apenas a conta do passivo teve sua atualização monetária contábil, tendo como contrapartida a conta de despesa “Variações Monetárias Passivas”. E conclui : “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”.

Às fls 261 do processo encontra-se cópia do Razão da conta Títulos a Receber, sem qualquer atualização, enquanto às fls 260 encontra-se cópia do Razão da conta, Títulos a Pagar, com todas suas atualizações.

A empresa juntou às fls. 455 cópia de planilha que não é auto-explicativa, dela constando os valores lançados nas contas de ativo e de passivo, nada esclarecendo quanto ao fato de a conta de ativo não ser atualizada e a de passivo sê-lo.

Conforme contrato juntado pela Recorrente (fls 457/460) , tornou-se ela cessionária de crédito em moeda estrangeira (dólares americanos), vencível em 08/01/93, cujo preço da cessão deveria ser pago também nessa data (08/01/93), atualizáveis, o crédito e o preço da cessão, segundo a cotação do dólar no câmbio



comercial (cláusula 4). Portanto, nenhuma explicação para a não atualização monetária da conta de ativo, devendo ser mantido esse item do auto de infração.

I.5- Variações Monetárias/Correção Monetária sobre Mútuos.

A partir do Razão da conta Correntistas Diversos, onde estão contabilizados valores a título de empréstimos entre a Recorrente e empresas ligadas, a fiscalização apurou divergências entre os valores contabilizados a título de variações monetárias ativas e passivas e receitas/despesas de correção monetária e aqueles apurados de acordo com os índices oficiais. Atendendo à intimação para prestar esclarecimentos, informou a empresa que os valores foram contabilizados segundo previsto nos contratos entre as mutuantes. As diferenças foram tributadas com fundamento no art. 21 do Decreto-lei 2.065/83 (para o ano-base de 1991) e na Lei 7.799/89 c.c Decreto 332/91 (para o ano calendário de 1992).

Em seu recurso, alega a empresa que as operações não se configuram como mútuo, no sentido do Código Civil, mas simples movimentações de recursos, sendo necessário, para aplicação do art. 21 do DL 2.065/83, a caracterização exata da natureza jurídica do negócio.

Efetivamente, para aplicação dos dispositivos da legislação tributária invocados pela fiscalização, é necessário investigar a natureza jurídica das operações que deram origem aos lançamentos em conta corrente das movimentações financeiras. No presente caso, o próprio histórico dos lançamentos identifica os lançamentos como **empréstimos**. E, conforme definido no artigo 1.256 do Código Civil, **mútuo é empréstimo de coisa fungível**. Ora, tratando-se de empréstimo de dinheiro (coisa fungível), não há como negar a natureza de mútuo das operações.

Todavia, é de se considerar que, para o ano-base de 1991, a fiscalização utilizou, como índice entre fevereiro e dezembro de 1991, o FAP, que não se presta para tanto, mas apenas para correção monetária de balanço. Assim sendo, e tendo em vista os demonstrativos de fls 232/4 e 240, não há diferença de variação monetária ativa a exigir, quanto ao período-base de 1991.

Quanto às variações monetárias passivas glosadas para esse mesmo período (item 5.2 do Termo de Constatação, fls 381), o art. 21 do Decreto 2.065/83 não constitui fundamento para a glosa. O art. 20, inciso II, do mesmo diploma legal,

poderia constituir fundamento para tributação como distribuição disfarçada de lucros (realização, com pessoa ligada, de negócio em condições mais vantajosas do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros). Todavia, nem esse foi o fundamento legal nem essa não foi a acusação do auto de infração e, caso o fosse, em se tratando de presunção relativa, poderia ser excluída pelo contribuinte, conforme previsto no § 2º do art. 60 do Decreto-lei 1.598/77. Não pode, assim, prevalecer a glosa.

O lançamento referente a mútuos realizados no ano de 1992 teve por fundamento as normas da Lei 7.799/89 e Decreto 332/91 (correção por ocasião do balanço). Todavia, a inclusão, entre as contas sujeitas à correção monetária por ocasião do balanço, das contas representativas de mútuo entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas deu-se através de decreto, e não de lei. Esta Câmara já teve oportunidade de apreciar a matéria, tendo decidido pela invalidade do artigo 4º do Decreto 332/91, eis que decorre de delegação pela Lei 7.799/89 ao Presidente da República. Em oportunidade anterior, assim me manifestei:

“É garantia constitucional fundamental que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF/88, art. 5º, III). Fazer as leis é atribuição do Poder Legislativo, e a regra constitucional, expressa na Constituição anterior e implícita na atual, é da indelegabilidade de atribuições. (Conforme ensina Michel Temer: “Em primeiro lugar, ao tripartir o Poder, o constituinte assinalou a independência entre eles. A independência supre separação, sendo ilógico que, separadas as funções e entregues a órgãos distintos por uma vontade soberana (Assembléia Constituinte) e, portanto, acima da vontade dos órgãos criados, possam eles, a seu critério, delegar atribuições , uns para os outros. Em segundo lugar, porque a Constituição prevê, expressamente, a hipótese de delegação. É o caso da delegação que o Congresso Nacional pode fazer ao Presidente da República para que ele elabore a lei delegada (art. 68 da CF) . Se a delegação pudesse ser feita segundo critérios de cada Poder, não haveria necessidade da aludida autorização delegatória constitucional”)

A delegação do Congresso Nacional ao Presidente da República , exceção ao princípio da indelegabilidade das atribuições, desloca parcela de atribuição do Legislativo para o Executivo, mas tal delegação só é materializável por meio de Resolução do Congresso Nacional, que especifique o conteúdo e os termos de seu exercício, para que o Presidente elabore Lei Delegada. Por intermédio de decreto não pode o Presidente estender o conteúdo das leis aprovadas pelo Congresso Nacional, mas apenas viabilizar sua fiel execução (CF, art. 84, IV)

Portanto, excetuadas as delegações de conformidade com o art. 68 da CF, outras delegações, como a do presente caso, feitas através de lei e exercidas por decreto só são possíveis para explicitar a lei, nunca para ampliá-la...”

Por esta razão dou provimento ao recurso quanto a esse item para afastar a exigência da correção monetária sobre os contratos de mútuo.

I.6- Despesa sem comprovação

Diga-se, inicialmente, que a decisão, ao mencionar “Custeio/Formação de Mão de Obra”, não inovou em relação ao auto de infração, como alegado. O item 4 do auto de infração (fls 393), que trata de custos ou despesas não comprovados, menciona : “Valor apurado conforme Termo de Constatação (item 6) e seus anexos, que passam a fazer parte integrante do presente Auto de Infração”. E o item 6 do Termo de Constatação registra que foram mensalmente escrituradas despesas intituladas “CUSTEIO FORMAÇÃO DE MÃO DE OBRA”.

No mérito, trata-se de despesas contabilizadas no último dia de cada mês em contrapartida de caixa com base em documentos internos da autuada (slips contábeis) sem qualquer documentação que possibilite comprovar a efetividade dos gastos . Os documentos internos da empresa (“slips contábeis”) até poderiam (considerado as especificidades de cada caso), lastrear a dedutibilidade das despesas, se não houvesse dúvida quanto à existência do gasto e da sua natureza (custeio de mão de obra). No caso, não há sequer um documento, ainda que rudimentar, a identificar o beneficiário para permitir averiguar a existência e natureza do gasto. Deve, pois, ser mantida a glosa.

I.7- Variações monetárias passivas.

Referem-se a valores apropriados como variações monetárias passivas incidentes sobre aluguéis de ônibus de empresas do mesmo grupo, não pagos no vencimento.

Não foi questionada a efetividade e necessidade da locação. A fiscalização glosou as despesas por não estarem lastreadas em contrato. Segundo a decisão recorrida, não há documentos que justifiquem a apropriação. Segundo a Recorrente, seu procedimento está de acordo com o art. 254 do RIR/80 e 332 do RIR/94, encontrando-se os contratos às fls 467/480.

Efetivamente, de acordo com o art. 254, inciso II, do RIR/80 (art. 18 do DL 1.598/77), na determinação do lucro operacional poderão ser deduzidas as contrapartidas de variações monetárias das obrigações. Conforme esclarece o PN 86/78, consideram-se variações monetárias as que decorrem da atualização dos direitos de crédito do contribuinte e, por igual, das suas obrigações em função da



taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.

Trazidos aos autos os contratos de fls 468/480 para justificar a apropriação das variações monetárias incorridas, em respeito ao princípio do contraditório, foram os mesmos submetidos à fiscalização para que sobre eles se pronunciasse, inclusive quanto a estarem os valores contabilizados na locadora e na locatária e a estarem as despesas de acordo com as disposições contratuais.

Em atendimento, a Fiscalização efetuou diligência nas quatro empresas envolvidas e emitiu parecer não conclusivo quanto a estarem as despesas de acordo com as disposições contratuais, juntando quadros que demonstram que os valores contabilizados como despesa na locatária estão contabilizados como receita nas locadoras (fls 654/655).

Os contratos anexados estão datados de junho de 1992 e indicam o seguinte:

- a) Fls. 468/471- Viação São Camilo- Só há previsão para correção monetária dos aluguéis em atraso a partir de julho de 1993, em índice equivalente a 28% da TR
- b) Fls. 473/475- Helemi Transportadora Turística Ltda. Previsão para correção monetária dos aluguéis em atraso segundo o índice da TR, a partir do início do contrato. Todavia, o contrato anexado se refere a veículo cujo aluguel mensal é de Cr\$ 120.000.000,00, e as variações monetárias glosadas dizem respeito a aluguel mensal de Cr\$92.000.000,00
- c) Fls. 477/480 – Auto Viação Triângulo - Previsão para correção monetária dos aluguéis em atraso segundo o índice da TR, a partir do início do contrato, alterada para 65% do valor da TR a partir de julho de 1992.).

Assim os documentos trazidos, por si sós, não seriam suficientes para justificar as despesas glosadas, eis que: a); foram firmados em junho de 1992 (as retificações), e as despesas glosadas foram lançadas desde janeiro de 1992; b) o contrato com a Viação São Camilo (fls 468/471) só tem previsão para correção monetária a partir de julho de 1993; c) o contrato anexado em relação à Helemi (fls 473/475) que contém previsão de correção monetária se refere a veículo cujo

aluguel mensal é de Cr\$120.000,00, enquanto as correções monetárias glosadas dizem respeito a veículo cujo aluguel mensal é de Cr\$92.000,00. Todavia, contrato é um acordo de vontade que, conforme nosso direito, não necessita ser escrito. A constatação, pela fiscalização, de que as locadoras contabilizaram como receita os mesmos valores contabilizados em cada período pela locatária a título de despesa com locação de ônibus e despesa de correção monetária sobre os aluguéis não pagos demonstra a existência de contrato (ainda que não escrito) entre elas nesse sentido.

Assim sendo, as despesas de que se trata são dedutíveis nos termos do art. 18 do Decreto-lei 1.598/77.

II- LANÇAMENTOS REFLEXOS

As conclusões supra, relativas ao IRPJ, se aplicam aos lançamentos decorrentes, naquilo em que influíram nas respectivas bases de cálculo. Passo a analisar aspectos específicos de cada lançamento.

II.1- PIS/REPIQUE

Em se tratando de contribuição feita com recursos próprios da empresa e calculada com base no imposto de renda devido, nenhuma apreciação pode ser feita que não leve em conta aquele parâmetro, ou seja, o imposto de renda devido pela empresa no exercício. Assim, o decidido quanto ao lançamento do IRPJ aplica-se integralmente à exigência do PIS, determinando sua base de cálculo. Por isso, deve ser provido parcialmente o recurso no que se refere ao PIS, para adequar seu valor ao que ficou decidido quanto ao imposto de renda.

II.2- FINSOCIAL

A legislação relativa ao Finsocial compreendia dois regimes jurídicos distintos. O primeiro, tratado no § 1º do art. 1º do Decreto-lei 1.940/82, aplicável às empresas comerciais e mistas e às instituições financeiras, sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas. O segundo, tratado no § 2º do mesmo artigo, aplicável às empresas exclusivamente prestadoras de serviços. Para o primeiro regime (§ 1º) a base de cálculo era a receita bruta (ou receita bruta com ajustes) e a alíquota 0,5% (0,6% para fatos geradores ocorridos em 1988), e para o segundo regime, a base de cálculo era o imposto de renda, e a alíquota 5%.

O artigo 22 do Decreto-lei 2.397/87, ao alterar a redação do § 1º do art. 1º do Decreto-lei 1.940/82, manteve os dois regimes acima referidos.

Conforme reconhecido pela Administração Tributária (Ato Declaratório Normativo CST 04/89), o regime do § 2º do art. 1º foi derogado pela Lei 7.689/88, ficando as empresas que contribuíam com base no imposto de renda, desobrigadas de qualquer contribuição. O art. 28 da Lei 7.738/89 reinstituuiu a contribuição para aquelas empresas ao dispor que "observado o disposto no art. 195, § 6º da Constituição, as empresas públicas ou privadas que realizam exclusivamente venda de serviços calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta"

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.

II.3- CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Insurge-se a Recorrente contra o fato de a base de cálculo da exigência da Contribuição Social ter sido a mesma da exigência do Imposto de Renda, ou seja, o lucro real.

Sobre a base de cálculo da Contribuição Social, o art. 2º da Lei 7.689/88, com a modificação introduzida pelo art. 2º da Lei 8.034, de 12/04/90 assim 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.”

Portanto, a base de cálculo da contribuição é o resultado exercício (lucro contábil), com os ajustes previstos na lei. Porém deve-se ter em conta que a base de cálculo parte do **verdadeiro** lucro contábil, isto é, daquele apurado segundo os princípios da legislação comercial e da contabilidade. Nos casos em que a escrituração do contribuinte não indique o verdadeiro lucro contábil (tais como, omissão de escrituração de receitas, custos inexistentes, etc.) compete à fiscalização proceder aos ajustes necessário.

Uma vez determinado o verdadeiro resultado ~~do~~ exercício (contábil) com observância da legislação comercial, os únicos ajustes permitidos para efeito de determinar a base de cálculo da contribuição são os acima transcritos, previstos nos itens 1 a 5 da alínea c do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88. Assim sendo, não precisam ser adicionadas, para efeito da base de cálculo da contribuição, as despesas não dedutíveis para efeito do imposto de renda, **desde que , de acordo com a legislação comercial, constituam, efetivamente, despesa para a empresa.**

No presente caso, dos itens mantidos no auto principal, os referentes a omissão de receitas afetam o resultado do exercício (contábil), devendo influir na determinação da base de cálculo da contribuição. Quanto às despesas de custeio de formação de mão de obra, não foram elas tidas apenas como indedutíveis, mas

sim como inexistentes. Nesse caso, afetaram o lucro contábil, influenciando a base de cálculo da Contribuição Social.

Isto posto, quanto à Contribuição Social, deve o recurso ser provido em parte apenas para adequá-lo ao decidido em relação ao IRPJ.

II.4- IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Trata-se de exigência formalizada com base no art. 35 da Lei 7.713/88. O Supremo Tribunal Federal, apreciando a constitucionalidade dessa norma, no que se refere a retenção na fonte relativamente aos sócios de sociedade por quotas, manifestou reiteradamente o entendimento de que, relativamente às sociedades por quotas, cumpre sempre perquirir, à luz do contrato social, a disciplina do lucro líquido. Prevista a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir manifestação de vontade de todos os sócios, tem-se o fato gerador fixado no art. 43 do CTN.

No presente caso, o contrato social prevê que o lucro "...será mantido em Conta de Lucros Suspensos a disposição dos sócios para ser distribuído ou incorporado ao Capital Social, conforme deliberação dos mesmos...". Ou seja, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, não ocorre, no caso, o fato gerador do imposto de renda.

II.5- COFINS

Na impugnação, a empresa alega que a exigência da COFINS sobre omissão de receitas só é possível a partir da Lei 9.249/95.

A contribuição para o financiamento da seguridade social prevista pela Lei Complementar 70/91- COFINS, conforme art. 2º da Lei, incide sobre o faturamento, assim considerado o produto das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Sua base de cálculo é a receita bruta, ou seja, a verdadeira receita bruta, e não aquela registrada pelo contribuinte desatendendo a legislação comercial. Por isso, constatando a fiscalização ter ocorrido omissão de receitas, cumpre-lhe adicionar as receitas omitidas para determinação da base de cálculo da COFINS, em atendimento ao previsto no art. 2º da Lei Complementar 70/71, independentemente de norma expressa para esse fim.



Finalmente, a invocação da orientação contida no PN 20/84 a título de “considerações comuns a todos os processos reflexos”, não tem qualquer pertinência, aplicando-se exclusivamente às hipóteses de lucros considerados distribuídos com fulcro no art. 8º do DL 2.065/83.

Tendo em vista o exposto, dou provimento parcial ao recurso para:

- 1- Quanto ao IRPJ, excluir da matéria tributável as parcelas referentes a:
 - 1.1- omissão de receitas – receitas de serviços –vale-transporte
 - 1.2- variações monetárias sobre mútuos
 - 1.3- variações monetárias passivas sobre despesas de locação de ônibus não pagas nos vencimentos
- 2- Cancelar a exigência referente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido
- 3- Quanto ao PIS, ao FINSOCIAL e à COFINS e Contribuição Social, adequar as respectivas bases de cálculo ao decidido em relação ao IRPJ.

Sala das Sessões (DF), em 23 de janeiro de 2001



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, aprovada pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 23 FEV 2001


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRÉSIDENTE

Ciente em: 28/03/2001


PAULO ROBERTO RISCADO JUNIOR
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL