

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.005763/95-51  
Recurso nº. : 116.613  
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1992 a 1994  
Recorrente : COLÉGIO DISCIPLINA LTDA  
Recorrida : DRJ - BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 11 DE NOVEMBRO DE 1998  
Acórdão nº. : 105-12.644

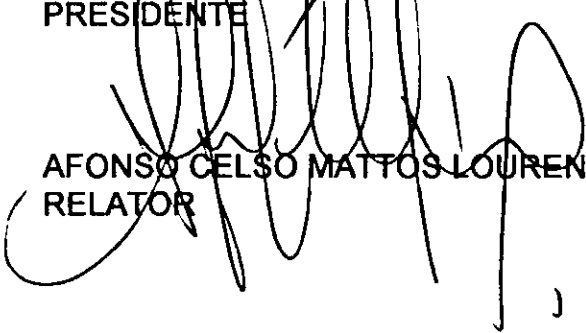
**OMISSÃO DE RECEITAS** - A escrituração da contabilidade deve ser efetuada conforme as leis comerciais e fiscais e abranger todas as operações da empresa. As receitas devem ser apropriadas segundo o regime de competência, isto é, no período da realização, independentemente do seu recebimento, caso contrário, caracteriza-se a omissão de receitas e enseja o lançamento com base no art. 171, II, do RIR/80 - Decreto 85.450/80.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA - COFINS - CSL - FINSOCIAL - ILL - IRF**  
O decidido em relação ao lançamento do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - em consequência da relação de causa e efeito existente entre as matérias litigadas, aplica-se por inteiro aos procedimentos que lhes sejam decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COLÉGIO DISCIPLINA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
VERINALDO HENRIQUE DA SILVA  
PRESIDENTE

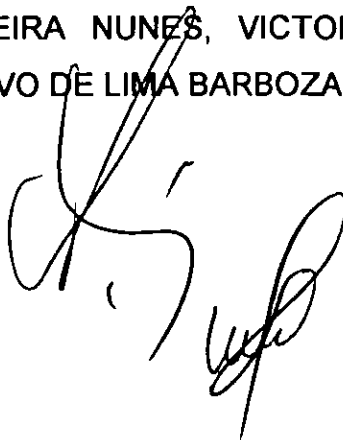
  
AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO  
RELATOR

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

FORMALIZADO EM: 15 DEZ 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NILTON PÊSS, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CHARLES PEREIRA NUNES, VICTOR WOLSZCZAK, ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado) e IVO DE LIMA BARBOZA.

A handwritten signature in black ink, likely belonging to Ivo de Lima Barboza, is written over the text of the document. The signature is stylized and cursive.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

RECURSO Nº: : 116.613  
RECORRENTE : COLÉGIO DISCIPLINA LTDA.

**RELATÓRIO**

Por bem elaborado, adoto e transcrevo o relato da decisão singular,  
*verbis*:

"Contra a epigrafada foram formalizados os autos de infração, nos seguintes valores convertidos em quantidades de UFIRs, sendo o principal - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e os demais decorrentes por tributação reflexa, fls. 326:

|                                                                                |            |
|--------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica                                               | 238.391,08 |
| PIS/Receita Operacional                                                        | 5.013,43   |
| Finsocial/Faturamento                                                          | 4.491,25   |
| Contribuição para a Seguridade Social                                          | 10.934,66  |
| Imposto de Renda Retido na Fonte                                               | 18.842,47  |
| Imposto de Renda Fonte sobre omissão de receitas e/ou redução do Lucro Líquido | 104.613,05 |
| Contribuição Social                                                            | 60.009,08  |

As infrações verificadas no auto de infração - Imposto de Renda Pessoa Jurídica, fls. 302, foram:

|                             |               |
|-----------------------------|---------------|
| Exercício de 1992           |               |
| omissão de receitas         |               |
| receitas não contabilizadas | 55.538.202,70 |

|                             |                    |
|-----------------------------|--------------------|
| Ano Calendário de 1992      |                    |
| omissão de receitas         |                    |
| receitas não contabilizadas |                    |
| junho/92                    | Cr\$ 98.894.376,05 |
| dezembro/92                 | Cr\$ 45.445.993,84 |

|                             |  |
|-----------------------------|--|
| Ano Calendário de 1993      |  |
| omissão de receitas         |  |
| receitas não contabilizadas |  |

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

|             |                     |
|-------------|---------------------|
| janeiro/93  | Cr\$ 562.811.070,00 |
| maio/93     | Cr\$ 215.081.064,95 |
| junho/93    | Cr\$ 270.020.995,71 |
| julho/93    | Cr\$ 711.008.694,21 |
| agosto/93   | Cr\$ 711.944,78     |
| setembro/93 | Cr\$ 1.584.095,27   |
| outubro/93  | Cr\$ 2.109.157,94   |
| novembro/93 | Cr\$ 4.493.574,87   |
| dezembro/93 | Cr\$ 951.115,15     |

Foram feitas as devidas compensações dos prejuízos fiscais, fls. 303 e 304.

A impugnação, que é tempestiva, encontra-se nas fls. 328 a 334, com documentos inclusos às fls. 335 a 371 na qual a interessada, pede seja declarada procedente sua impugnação.

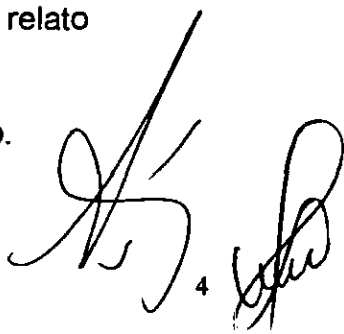
Posteriormente, foi apresentado um aditamento à defesa, fls. 377 a 383, com documentos às fls. 384 a 404, onde é solicitada a exclusão da exigência sobre o auto de infração PIS/Faturamento, redução da alíquota do Finsocial ou COFINS, de 2% para 0,5%, redução da multa exigida e, ainda, a exclusão da base de cálculo dos valores de mensalidades efetivamente não pagas e a conseqüente redução nas exigências tributárias, daí decorrentes quando da autuação."

Decisão singular às fls. 406/416, a qual considerou procedente o lançamento de IRPJ (com a redução da multa de ofício), cancelando o lançamento do PIS Faturamento e reduzindo a alíquota da exigência do FINSOCIAL.

Inconformada, tempestivamente, a autuada apresentou a sua peça de apelo de fls. 442/464, cujos principais tópicos leio em sessão para o conhecimento de meus pares.

Este o breve relato

É o Relatório.



4

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

**VOTO**

Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, Relator

Recurso tempestivo, dele conheço.

Em seu apelo a contribuinte apresenta uma preliminar de cerceamento ao direito de defesa que entendo por rejeitar, já que considero que a autoridade julgadora anterior examinou o feito a contento, não acolhendo e/ou tecendo maiores comentários aos documentos anexos às razões aditivas por considerar os mesmos como desnecessários ao deslinde da questão.

Ademais, a alegada negativa de retirada dos autos, a meu ver, também não acarreta qualquer cerceamento, ainda mais que saneada através da “vista” dos autos, conforme atestam os documentos de fls. 469/470.

Assim, rejeito as preliminares.

No mérito, vale esclarecer que a matéria em litígio se refere a omissão de receitas (e não arbitramento de lucros), a qual foi apurada/detectada através do exame dos registros contábeis da contribuinte.

Por outro lado, diversos dos pleitos da autuada (reiterados no recurso) já foram objeto de aceitação pela autoridade anterior, tais como: cancelamento da exigência de PIS, adequação do lançamento do FINSOCIAL e redução da multa de ofício.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

Nestes termos, colocada a matéria em seus devidos contornos, não vejo como alterar as bem colocadas razões de decidir da autoridade anterior, que adoto e transcrevo, *verbis*:

“As infrações nos diversos períodos, fls. 302, “omissões de receitas” foram caracterizadas pela falta ou insuficiência de contabilização de receitas (prestação de serviços educacionais) aos alunos do estabelecimento conforme levantamento fiscal nos livros contábeis, livros fiscais, registro de matrículas, atas de resultados finais e tabelas de preços.

Na impugnação a interessada insurge-se contra o feito fiscal alicerçando sua discordância quanto aos valores considerados na base de cálculo pela fiscalização, na qual, foram incluídos, inclusive, os valores das mensalidades ainda não pagas (importâncias devidas por alunos inadimplentes).

No seu entender a base de cálculo deveria ser reduzida dos valores não pagos pelos alunos, naqueles períodos.

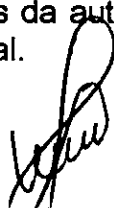
Na impugnação aditada ratifica esse entendimento, fls. 381 e 382.

É mister registrar que em nenhum momento contestou a receita total apurada na auditoria ou discordou do número de alunos considerados nos levantamentos fiscais. Ao contrário, informou, às fls. 329, que o auditor fiscal tomou como referência as atas de aprovação de alunos pelo conselho de classe, que se compatibilizam com os respectivos diários de classe.

Daí, resume-se o pleito na contestação por parte da autuada de não terem sido excluídos da base de cálculo os valores correspondentes as importâncias não pagas pelos alunos, no prazo legal.

Os períodos do lançamento foram, exercício de 1992, base 1991, anos calendários de 1992 e 1993.

Nas fls. 228 a 286, constam cópias das Declarações de Rendimentos - Imposto de Renda Pessoa Jurídica - referentes aos períodos da autuação, formulário I, ou seja, tributação com base no lucro real.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

Conforme a legislação do Imposto de Renda em vigor já à época da ocorrência dos fatos geradores a empresa tributada com base no lucro real, quer por ser obrigada ou por opção, deve manter sua escrituração contábil de acordo com as leis comerciais e fiscais, e deve abranger todas as suas operações.

A escrituração contábil deve observar os princípios e normas gerais da contabilidade, inclusive, no referente à apuração dos resultados.

Dentre os princípios e normas gerais da contabilidade está o "regime de competência" exigido quando da apuração dos resultados.

Na escrituração contábil temos dois regimes determinantes da apuração de resultados. Os regimes de "Caixa" e "Competência".

No primeiro, na apuração dos resultados são consideradas somente as despesas pagas no período (de apuração) e as receitas recebidas neste mesmo período. Já no regime de competência, são consideradas as despesas incorridas no período independentemente dos pagamentos e as receitas realizadas no período, também, independentemente dos recebimentos.

Observa-se nesse segundo caso que o pagamento de despesas ou o recebimento das receitas são irrelevantes à apuração dos resultados do período. O importante, no caso das despesas é sua ocorrência, isto é, devem ser apropriadas nos períodos que incorrerem (acontecerem) e não no período do pagamento. Quanto às receitas, que é o objeto da lide, devem ser apropriadas no período de sua realização independentemente de terem sido recebidas ou não.

Conforme já foi dito, os princípio e normas gerais da contabilidade determinam a adoção do regime de "competência" quando da apuração dos resultados. A legislação do Imposto de Renda, também, salvo raras exceções, somente admite este regime na apuração do Lucro Líquido do Exercício e, por consequência, na determinação do Lucro Real.

"Art. 155 do RIR/80. Decreto nº 85.450/80 - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo II), dos resultados não operacionais (Capítulo III), do saldo da conta de correção monetária (Capítulo IV) e das participações, e deverá ser

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 1º).

Posso acrescentar, quanto aos procedimentos contábeis que devem ser adotados pelas empresas tributadas pelo Lucro Real que por força do artigo 18 da Lei 7.450/85, a apuração do lucro líquido, no encerramento de cada período-base, deve ser efetuada de conformidade com os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado. Não trata o dispositivo legal em análise (art.155 do RIR/80) de impor qualquer norma contábil, que é de livre escolha da pessoa jurídica, apenas quer que o lucro líquido, base a partir da qual se determina o lucro real, seja apurado segundo as técnicas da contabilidade, geralmente aceitas.

O conceito do lucro líquido, para os efeitos da lei societária, é determinado no art. 191, combinado com os artigos 187, 189 e 190 da Lei 6.404/76 (Lei das S.A.).

Por essas razões (exigências do regime de competência) o art. 171, do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, trata particularmente da matéria "inobservância do regime de escrituração".

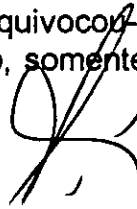
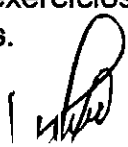
"Art. 171 - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 1º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do artigo 154 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 6º, § 6º)."

No caso em litígio, a empresa equivocou-se ao considerar como receitas, nos exercícios da autuação, somente os valores recebidos de seus alunos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

Uma vez tributada pelo lucro real, deveria considerar como receita o valor total das prestações dos serviços em cada período, e, os valores não pagos (alunos inadimplentes) poderiam ser absorvidos, pela provisão para devedores duvidosos, se constituída, ou baixados, através de registro contábil em contrapartida de uma conta "despesas e/ou custos", como, por exemplo, "Devedores incobráveis".

A absorção dos valores não pagos pela conta "provisão para devedores duvidosos" e/ou baixa para, "devedores incobráveis", seria feita conforme a legislação de regência. V. artigos, 221, e seus parágrafos, do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto 85.450/80 e legislação de regência posteriormente em vigência.

O engano da contribuinte ensejou o lançamento com base no art. 171, II do RIR/80 - Decreto nº 85.450/80.

Face ao exposto mantenho os valores nas bases tributáveis, exercício de 1992, anos calendários de 1992 e 1993, por ter a interessada usado equivocadamente o regime de "caixa" na apuração de seus resultados, quando o correto seria o regime de competência."

Quanto aos procedimentos reflexos a autoridade anterior também já efetuou o correto exame, sendo indiscutivelmente devida, face à relação de causa e efeito, as exigências relativas a COFINS, CSL e IRF sobre as omissões de receitas.

Ressalto que o lançamento do FINSOCIAL já foi adequado à legislação de regência.

Quanto ao lançamento relativo ao ILL, partilho da posição do julgador monocrático, como segue:

Com referência ao lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 314, vale registrar, que no exercício de 1992, o tributo corresponde ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido, e, assim, há que ser

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

considerado o que determinou a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 63 de 24 de julho de 1997.

"IN SRF nº 63, de 24/07/97.

Art. 1º Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades 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 cotista, do lucro líquido apurado.

Art. 2º Ficam os Delegados e Inspectores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito da Fazenda Nacional.

Art. 3º Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º, estejam pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da lei declarada inconstitucional.

Art. 4º omissis..

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 10120.005763/95-51  
ACÓRDÃO Nº. 105-12.644

Art. 6º omissis...

No caso, objeto da lide, estou impossibilitado de atender ao comando da Instrução Normativa, mormente o seu artigo terceiro, em razão de que não foram acostados aos autos o contrato social e/ou alteração contratual que verse sobre o destino dos lucros da empresa no exercício de 1992.

Por essa razão, ficam os valores mantidos na tributação, assegurado, porém, o direito à contribuinte de apresentar os referidos documentos à Delegacia da Receita Federal em Brasília-DF, após ciência desta decisão, para se lhe for favorável solicitar as providências do determinado pelo artigo segundo da Instrução Normativa referenciada.”

Vale ser adotado este procedimento até pela omissão da autuada, visto que, apesar do colocado na decisão singular, também na fase recursal não apresentou o seu contrato social, para efeito de verificação da eventual sujeição ao ILL.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito negar provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões -DF/ em 11 de novembro de 1998

AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO

