

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10315.000253/96-08
Recurso nº. : 117.906
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex. 1992
Recorrente : POLICLÍNICA DE JUAZEIRO LTDA.
Recorrida : DRJ EM FORTALEZA - CE
Sessão de : 17 de março de 1999
Acórdão nº. : 103-19.925

IRPJ - RECONHECIMENTO DAS RECEITAS - REGIME DE COMPETÊNCIA – De acordo com o regime de competência dos exercícios, as receitas correspondentes a serviços prestados consideram-se ganhas e devem ser reconhecidas no período-base em que foram executados os serviços, independentemente do seu recebimento.

IRPJ - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - Art. 171 do RIR/80 - - APLICAÇÃO DA ORIENTAÇÃO CONTIDA NO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 2/96 - Os valores acrescidos ao lucro líquido do período devem ser corrigidos monetariamente, bem como os valores das diferenças de imposto e da contribuição social sobre o lucro, considerando-se seus efeitos em cada balanço de encerramento de períodos-base subseqüentes, até o período-base de término da postergação.

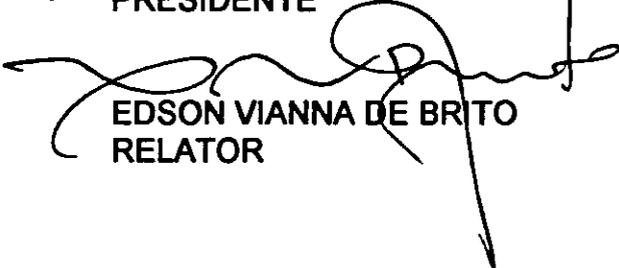
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DECORRÊNCIA - Aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo o mesmo entendimento manifestado no julgamento do litígio principal

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por POLICLÍNICA DE JUAZEIRO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para que na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda na Fonte - ILL, sejam considerados os valores correspondentes à correção monetária da provisão desses tributos, devidos em cada período de apuração, vencido o Conselheiro Neicyr de Almeida que negou provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


EDSON VIANNA DE BRITO
RELATOR



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

FORMALIZADO EM: 14 MAI 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (SUPLENTE CONVOCADO), SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE E NEICYR DE ALMEIDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925
Recurso nº. : 117.906
Recorrente : POLICLÍNICA DE JUAZEIRO LTDA.

RELATÓRIO

POLICLÍNICA DE JUAZEIRO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE (fls. 121/136), que julgou procedente em parte a exigência fiscal consubstanciada nos Autos de Infração de fls. 1/33.

2. A exigência fiscal, relativa aos períodos-base semestrais do ano-calendário de 1992, decorre da inobservância do regime de competência na escrituração de receita, tendo sido lavrados autos de infração para exigência do imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição ao PIS, modalidade Repique, da contribuição para a seguridade social-COFINS, do imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido e da contribuição social sobre o lucro.

3. Cientificada da exigência fiscal em 27/09/96, conforme assinatura aposta às fls. 33, a contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 42/47, protocolada em 25/10/96, alegando:

ser prestadora de serviços no ramo médico-hospitalar, desenvolvendo suas atividades de forma conveniada a entidades de classes, sindicatos de categorias, bem como, ainda, conveniada ao SUS – Sistema Único de Saúde, através do INSS;

- que sua escrituração é efetuada com base nos contratos de prestação de serviços estabelecidos com os respectivos conveniados, os quais, sem exceção, mantinham-se com cláusulas condicionantes a apreciação prévia de uma relação dos serviços prestados, a ser-lhes enviada no mês subsequente a tais serviços para apreciação, conferência e possível pagamento;

- que o sistema de pagamento pactuado nos contratos de convênio funcionavam tanto para os entes privados como para o próprio INSS, que



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

pagavam os serviços prestados, na forma de apreciação de relatório, conferência de serviços prestados, e, ao final, crédito do valor apurado na conta da requerente.

4. A contribuinte insurge-se contra a adoção do regime de competência, fazendo menção ao conceito de fato gerador do tributo, bem como à jurisprudência deste Conselho de Contribuintes. Anexou aos autos cópias de contratos de prestação de serviços firmados com entidades conveniadas.

5. A decisão prolatada pela autoridade de primeira instância está assim ementada:

“ IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.

Postergação de Imposto-Inobservância do Regime de Competência.

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas será feito com base na diferença de imposto apurada após ajustes do lucro líquido de início e de fim de postergação, inclusive, levando-se em consideração os efeitos da correção monetária do patrimônio líquido ajustado, do período-base de início, para o período-base final de postergação.

Para os efeitos da legislação do Imposto de Renda, a competência da receita é definida quando da prestação efetiva dos serviços, não obstante a falta de emissão de documento fiscal e o recebimento da receita correspondente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Imposto de Renda Retido na Fonte. Contribuição Social sobre o Lucro. Contribuição para a Seguridade Social. Contribuição para o Programa de Integração Social.

Aplicam-se às exigências dias reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

APLICAÇÃO RETROATIVA DA MULTA MENOS GRAVOSA. A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos gravosa que a vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional.

LANÇAMENTOS PROCEDENTES EM PARTE"

6. Em suas razões de decidir, a autoridade julgadora assim se manifestou acerca da matéria:

* Trata-se de exigência por inobservância do regime de competência quanto à escrituração das receitas pela prestação de serviços a entidades conveniadas, no período de janeiro a dezembro de 1992.

Na análise do procedimento fiscal através do Termo de Constatação Fiscal, fls. 35/40, verifica-se que a fiscalização partiu de informações fornecidas pelas entidades conveniadas sobre os serviços prestados pelo contribuinte. Verifica-se, também, que as diferenças encontradas, em confronto com os valores registrados na contabilidade foram consideradas como receitas postergadas para os períodos de apuração seguintes, em função da prática utilizada pelo contribuinte de só contabilizar a receita quando do efetivo pagamento.

Na impugnação, o contribuinte vem defendendo o regime de caixa para os casos em que o pagamento pelos serviços prestados é condicionado a uma revisão a "osteriori" das faturas.

Inicialmente, pela Lei nº 6.404/76 (Lei Comercial) e pelo Decreto-lei nº 1.598/77, (Lei Fiscal) as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente, quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento, ou seja, se submetem ao Regime de Competência.

A Lei nº 6.404/76, em seu artigo 177, caput, reza:

"Art. 177 – A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência."(grifei).

A receita deve ser incluída no período-base da prestação dos serviços, juntamente com os custos e as despesas operacionais correspondentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

Não existe exceção à regra, quando se tratar de apuração de resultados nos termos da Lei nº 6.404/76, sob risco dos resultados não retratarem a verdadeira situação (lucro ou prejuízo).

Para os efeitos fiscais, o princípio contábil do Regime de Competência está presente nos parágrafos 4º, 5º, 6º e 7º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, (art. 171 do RIR/80, e no parágrafo 4º do Artigo 7º, (art. 172 do RIR/80).

Cite-se, por exemplo, o artigo 172 do RIR/80:

"Art. 172 – Ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados."

Por esses dispositivos legais, o contribuinte está obrigado a escriturar suas receitas quando da prestação dos serviços, no presente caso, quando do faturamento para a entidade, e, para os efeitos fiscais, emitir os documentos exigidos por lei, como a nota fiscal de serviços, por exemplo. O fato das entidades conveniadas, para efeito de pagamento dos serviços, não exigir a nota fiscal, não justifica o descumprimento, pois as normas de controle de um órgão não podem surtir efeitos nas obrigações tributárias principais e acessórias previstas na legislação específica dos tributos (art. 123 da Lei nº 5.172/66-CTN). Ademais, os serviços são prestados por um valor estabelecido em tabelas emitidas pelas entidades e de conhecimento do contribuinte. Revisada a guia, o pagamento é liberado de acordo com os valores previstos nas tabelas, não atribuindo, a entidade, valores diferentes. Certamente que poderá haver glosa de algum tratamento, fato de responsabilidade do contribuinte de acordo com as normas do convênio entre as partes.

Ressalte-se que o contribuinte contabiliza os custos e as despesas no período de apuração competente e o direito ao recebimento pelos serviços prestados que nasce a partir da execução desses e que se materializa nas faturas enviadas aos convênios.

Apesar da obrigatoriedade de se observar o regime de competência para contabilização das receitas custos e despesas, a legislação permite, para certos casos, o diferimento do lucro. Cite-se, por exemplo, o caso previsto no artigo 282 do RIR/80. Por determinação desse dispositivo, o contribuinte, que prestar serviços, nos casos de contratos de fornecimento contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, poderá

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

diferir a tributação do lucro até sua realização. Entretanto, para fazer jus ao diferimento deveria a impugnante ter contabilizado a receita no momento da realização dos serviços para depois excluir no Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, a parcela do lucro líquido proporcional à receita não recebida até o encerramento do balanço, como orientado pela Instrução Normativa nº 46/89.

O oferecimento à tributação de receita ainda não recebida, mas já constituída, jurídica e incondicionalmente, não colide com o conceito de fato gerador do imposto de renda previsto no artigo 43 do CTN, como pretende a defesa. Com efeito, configura-se no caso uma disponibilidade jurídica, tal como prevista no dispositivo, consistente num crédito, que, embora ainda não recebido, é líquido, certo e exigível no vencimento. A propósito, é oportuno invocar a doutrina do Professor HUGO MACHADO, ao reportar-se aos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, em sua obra: Curso de Direito Tributário, 12º Ed. Malheiros Editores – SP, quando assim se pronuncia:

" A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa juridicamente a dispor, embora esse não lhe esteja ainda nas mãos."(grifei)

Corroboram também o entendimento adotado nesta decisão, vários acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, dentre os quais, pinçamos o manifestado na ementa a seguir transcrita:

"REGIME DE COMPETÊNCIA – O regime de competência recomendado pela legislação comercial foi encampado pela lei tributária para todas as empresas que estão obrigadas ou optaram em apurar os seus resultados com base no lucro real. Desta forma, as receitas correspondentes a serviços prestados consideram-se auferidas e devem ser reconhecidas no exercício social de sua efetiva realização, independentemente do efetivo recebimento. (AC. 103-17.871, de 15.10.1996)."

Portanto, os argumentos da defesa são todos improcedentes.

Entretanto o acima exposto, o lançamento deve ser reparado.

Verifica-se, através do confronto entre o demonstrativo de fls. 38, e a Declaração de Rendimentos, fls. 90/101, que houve erro no cálculo do montante da receita postergada do primeiro para o segundo semestre, pois as receitas declaradas relativas aos meses de janeiro e fevereiro de 1992, não foram consideradas no cálculo procedido pela fiscalização





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

Para esse período de apuração, deve-se considerar, como receita postergada, o valor de Cr\$ 258.685.603,31,

(...)

Além dessa retificação, o lançamento deve ser revisto para se adequar às orientações do Parecer Normativo-COSIT nº 02, de 28 de agosto de 1996.

De acordo com esse Ato Normativo, o lançamento, nos casos de postergação por inobservância ao regime de competência, deve ser feito pela diferença do IRPJ, face à postergação, após ajustamento do lucro líquido do período inicial de postergação, com inclusão da receita postergada, e do lucro líquido do período final de postergação, com exclusão da receita postergada, inclusive levando-se em consideração os efeitos da correção monetária do patrimônio líquido do período inicial de postergação.

Assim, levando-se em consideração a alteração do valor da receita do 1º semestre postergada para o 2º semestre de 1992, conforme demonstrativo acima, e as orientações do citado parecer, a diferença de IRPJ do 1º semestre postergada para o 2º semestre é de 31.104,90 UFIR, enquanto que, para o 2º semestre, não existe diferença de imposto postergado para os períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 1993. Tudo conforme os demonstrativos anexos a essa decisão (linha "af2", para o 1º semestre; e linha "b1", para o 2º semestre).

QUANTO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERENTE À CONTRIBUIÇÃO PIS-REPIQUE, À CONTRIBUIÇÃO COFINS, AO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO E À CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.

Tratando-se de tributação reflexa, aplica-se "mutatis mutandis" o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas. Assim:

Contribuição Social sobre o Lucro-CSL

Levando-se em consideração a alteração do valor da receita postergada para o 2º semestre de 1992 e as orientações do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, a diferença da CSL do 1º semestre postergada para o 2º semestre é de 8.966,26 UFIR, enquanto não existe diferença da Contribuição do 2º semestre postergada para os períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 1993. Tudo conforme demonstrativo anexo à decisão (linha "al2", para o 1º semestre; e linha "bn", para o 2º semestre).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

Imposto de Renda na Fonte Sobre o Lucro Líquido-ILL

Considerando que o contribuinte estava sujeito ao ILL, pois havia previsão de distribuição de lucros aos sócios, para o 1º e 2º semestre de 1992, conforme demonstram o Contrato Social e Aditivos, fls. 49/56, a diferença do 1º semestre postergada para o 2º semestre de 1992 é de 6.391,52 UFIR, conforme demonstrativo anexo à decisão (linha "aq").

Entretanto, independentemente dos efeitos do resultado da exigência matriz, cabem as seguintes retificações nos lançamentos efetuados:

Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS-Repique

A exigência dessa contribuição é improcedente, pois o contribuinte recolheu a contribuição para o PIS com base no faturamento mensal de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores, como se pode constatar através da análise do Anexo 4 da Declaração de Rendimentos, fls. 99/100. Assim, somente no caso de omissão de receitas, e considerando os efeitos da Resolução do Senado Federal nº 49/95, suspendendo a execução dos Decretos-lei nº 2.445 e 2.449/88, então em vigor no período-base de 1992, é que caberia a exigência da aludida contribuição na forma de PIS-Repique em decorrência da infração, e somente sobre a omissão. Tratando-se de postergação de IRPJ, por inobservância do regime de escrituração de receitas, não poderia haver lançamento da contribuição ao PIS-Repique, para o caso particular, salvo se tivesse o fisco demonstrado insuficiência no recolhimento da contribuição calculadas sobre as receitas declaradas.

Exclua-se, pois o crédito tributário correspondente.

Contribuição para a Seguridade Social-COFINS

A exigência dessa contribuição é improcedente, pois essa contribuição tem como base de cálculo o faturamento mensal. Assim, somente no caso de omissão de receitas é que caberia a exigência da contribuição, em decorrência dessa infração. Tratando-se de postergação de IRPJ, por inobservância do regime de escrituração de receitas, não poderia haver lançamento da contribuição COFINS incidente diretamente sobre as receitas postergadas, cabendo, no máximo, a exigência de diferenças resultantes de insuficiência de recolhimento da contribuição, ocasionada pela imputação de pagamentos realizados a destempo, fato não considerado pelo fisco.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

Exclua-se, pois o crédito tributário correspondente.

QUANTO AOS ENCARGOS LEGAIS

Multa de Ofício

Tendo em vista que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 veio estabelecer percentual inferior ao aplicado no lançamento (art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91) e considerando o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, a multa de lançamento de ofício passa a ser de 75% (setenta e cinco por cento), em substituição à de 100% constituída no lançamento, segundo o entendimento contido no Ato Declaratório COSIT nº 001/97. "

7. Tendo tomado ciência da decisão em 06.08.98, conforme assinatura aposta às fls. 139 (AR), a recorrente interpôs recurso voluntário, insurgindo-se contra a exigência fiscal remanescente, nos seguintes termos, em síntese:

- o imposto não pode incidir sobre um valor que não corresponda a um efetivo acréscimo patrimonial, o que ocorreria no momento em que este valor passe a integrar o seu patrimônio, através de sua disponibilidade financeira;

- que a aplicação do regime de competência seria "uma verdadeira ofensa ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que está se tributando receita ainda não experimentada" ;

- que emite guias de internamento e atendimentos hospitalares que são repassadas aos entes da administração pública, sendo que os mesmos, após averiguar todas as guias e os respectivos contratos é que providenciam o repasse dos valores correspondentes, o que ocorreu em exercício posterior ao da emissão das citadas guias, somente aí se aperfeiçoando o fato gerador do IRPJ, nos termos do art. 43 do CTN;

- faz menção ao art. 360 do RIR/94 (art. 10, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77, e art. 1º, I, do Decreto-lei nº 1.648/78) que estabelece normas de tributação do lucro auferido em contratos firmados com entidades governamentais; Cita, também jurisprudência deste Conselho de Contribuintes acerca dessa matéria.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

8. Às fls. 151/153 encontramos cópia de liminar em Mandado de Segurança – Processo nº 98.14335-1-, determinando a apreciação do recurso sem a efetivação do depósito de 30%, previsto na Medida Provisória nº 1.621, de 1997, e reedições posteriores.

É o Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

VOTO

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

O recurso deve ser conhecido por força de liminar em Mandado de Segurança – Processo nº 98.14335-1-, determinando a sua apreciação sem a efetivação do depósito de 30%, previsto na Medida Provisória nº 1.621, de 1997, e reedições posteriores.

A exigência fiscal decorre da inobservância do regime de competência no reconhecimento das receitas de prestação de serviços.

A legislação do imposto de renda da pessoa jurídica estabelece que a apuração do lucro líquido, em cada período-base de incidência do tributo, deverá ser efetuada com observância dos preceitos da lei comercial (art. 155 do RIR/80), isto é, observando-se os procedimentos usuais da contabilidade, dentro os quais se insere o reconhecimento de receitas e despesas segundo o regime de competência. Este regime tem por fundamento o disposto no § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76, que está assim redigido:

“Art. 187 - (...)

§ 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Em assim sendo, não tendo a contribuinte observado o regime de competência no reconhecimento de suas receitas, cabe à fiscalização proceder a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

recomposição dos resultados dos períodos-base envolvidos, e, conseqüentemente, do lucro real, de forma a determinar o valor correto do imposto de renda da pessoa jurídica devido em cada um dos períodos fiscalizados.

Saliente-se não haver, no presente caso, qualquer ofensa ao conceito de fato gerador do imposto de renda, consoante prescreve o art. 43 do Código Tributário Nacional, uma vez que a ocorrência deste se dá inclusive na hipótese de aquisição de disponibilidade jurídica da renda, representada pelo direito de receber um crédito relativo à receita de serviços prestadas, como é a hipótese versada nestes autos.

Inaplicável também a norma de tributação prevista no art. 360 do RIR/94((art. 10, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77, e art. 1º, I, do Decreto-lei nº 1.648/78), uma vez que o diferimento da tributação, ali previsto, aplica-se à parcela do lucro, correspondente à receita reconhecida, porém, não recebida no período. Ademais, referida norma só tem aplicação aos casos previstos nos arts. 358/359 do RIR/94, ou seja, contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, nas condições ali previstas, o que não é o caso dos autos.

No presente caso, a recomposição dos resultados deve ser efetuada com observância da norma contida no art. 171 do RIR/80, fundamento legal para exigência do imposto sobre receitas apropriadas indevidamente em período diverso daquele a que competia. Referido dispositivo está assim redigido:

“Art. 171. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, 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

13



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

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

§ 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 art. 154 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo único do art. 154 e no parágrafo 1º deste artigo não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 7º). "

O procedimento a ser adotado, para determinação da base de cálculo do imposto devido, em razão do disposto neste artigo – 171 – foi esclarecido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, quando da publicação do Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 1996, do qual extraímos o seguinte trecho:

'5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em que houver sido



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.'

Do texto contido na letra "d" do item 5.3, vê-se que os valores acrescidos ao lucro líquido do período devem ser corrigidos monetariamente, bem como os valores das diferenças do imposto e da contribuição social sobre o lucro, considerando-se seus efeitos em cada balanço de encerramento de períodos-base subsequentes, até o período-base de término da postergação.

Ocorre que a autoridade de primeira instância, ao proceder a aplicação das orientações contidas neste Parecer Normativo, não considerou na recomposição dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

resultados, o valor da correção monetária correspondentes aos tributos devidos em razão da postergação, com reflexos evidentes na determinação das bases de cálculo dos mesmos.(v. fls. 131/132 e 134/135 – Correção Monetária dos valores acrescidos ao lucro no início de postergação).

Ora, este ato normativo esclarece que:

4.1 - Desses postulados, percebe-se as razões pelas quais a legislação tributária tanto se ateve à correta utilização do sistema, enquanto existente, o qual, em resumo, tinha por finalidade neutralizar os efeitos dos elevados índices inflacionários e da indexação da economia nas demonstrações financeiras e na apuração do lucro real e, por consequência, na arrecadação do imposto de renda e, mais tarde, da contribuição social sobre o lucro líquido. Traduz bem essa preocupação, a explicitação dos objetivos desse instrumental, levada a efeito na Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, de onde se extrai:

"Art. 3º A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base."

4.2 - Extrai-se desse comando a intenção legislativa de que não hajam perdas nem ganhos para nenhum dos lados, na relação Fazenda Nacional x Contribuinte, em virtude do sistema de correção monetária adotado. É por isso que essa mesma Lei, no parágrafo único do já referido art. 3º proibia que, através de procedimentos de correção monetária, se descaracterizasse os resultados da empresa e a base de cálculo do imposto de renda.

4.3 - Daí, serem incabíveis os denominados "planejamentos tributários", feitos com a finalidade única e exclusiva de reduzir ou de postergar, indevidamente, o pagamento do imposto, mediante a utilização inadequada dos mecanismos de correção monetária. **Da mesma forma, também não seria admissível a exigência de tributo ou contribuição por meio de expedientes de igual natureza.**(grifamos)

4.4 - Assim, para que não haja redução ou aumento indevido do montante de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido a pagar, os valores que tiverem de ser utilizados como base de cálculo dessas obrigações devem estar inequivocamente escoimados dos efeitos inflacionários, ocorridos até 31 de dezembro de 1995, mediante a

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

aplicação dos métodos estabelecidos na legislação específica para esse fim, vigente até então."

Temos, assim, que de forma a expurgar os efeitos inflacionários do resultado da pessoa jurídica, faz-se necessário proceder à correção monetária dos tributos devidos em razão da inobservância do regime de competência, considerando-se tais valores na determinação do lucro real, da base de cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para que na determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o lucro e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, sejam considerados os valores correspondentes à correção monetária da provisão desses tributos, devidos em cada período de apuração.

Sala das Sessões - DF, em 17 de março de 1999


EDSON VIANNA DE BRITO





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10315.000253/96-08
Acórdão nº. : 103-19.925

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 do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 14 MAI 1999

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 09 JUL 1999

NILTON CELIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL