



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10380.003937/97-13
Recurso nº : 116.942 - Voluntário
Matéria : IRPJ e outros - Ano-calendário de 1992
Recorrente : CLÍNICA DE SAÚDE MENTAL DR. SULIANO LTDA
Recorrida : DRJ em FORTALEZA/CE
Sessão de : 14 de outubro de 1998
Acórdão nº : 103-19.702

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
FATO GERADOR DO IMPOSTO. REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEI-
TA POSTERGADA.**

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. No caso das pessoas jurídicas, a determinação do montante do lucro baseia-se na escrituração contábil segundo o regime de competência (art. 177 da Lei nº 6.404/76).

De acordo com as regras do regime de competência, as receitas e despesas em determinado período serão registradas no instante da transferência do bem ou serviço, e não no momento do recebimento ou pagamento efetivo, em harmonia com o disposto no art. 43 do CTN.

Ocorre a postergação do pagamento do imposto de renda quando o sujeito passivo, ao apropriar receita auferida, inobserva o regime de competência, daí resultando o recolhimento do tributo em período subsequente.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

A postergação na contabilização de receitas não gera ajuste na base de cálculo do imposto de renda na fonte de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713/88.

**PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS/REPIQUE
FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL - FINSOCIAL
CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

Subsistindo a exigência fiscal formulada no processo matriz, igual sorte colhe o recurso voluntário interposto nos autos do processo, que tem por objeto auto de infração lavrado por mera decorrência daquele.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLÍNICA DE SAÚDE MENTAL DR. SULIANO LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para ex-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.003937/97-13
Acórdão nº : 103-19.702

cluir a incidência do IRF/ILL sobre as verbas autuadas a título de "postergação da contabilização de receitas", nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


SANDRA MARIA DIAS NUNES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SÍLVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10380.003937/97-13
Acórdão nº : 103-19.702
Recurso nº : 116.942
Recorrente : CLÍNICA DE SAÚDE MENTAL DR. SULIANO LTDA

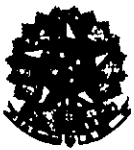
RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado CLÍNICA DE SAÚDE MENTAL DR. SULIANO LTDA, já qualificada nos autos, da decisão proferida em primeira instância que manteve os lançamentos consignados nos Autos de Infração de fls. 03, 11, 16, 21, 26 e 32, relativos ao imposto de renda pessoa jurídica, ao PIS/Repique, ao FINSOCIAL/Faturamento, à Contribuição para a Seguridade Social, ao imposto de renda retido na fonte e à Contribuição Social sobre o Lucro devidos no ano-calendário de 1992.

A exigência fiscal decorre das seguintes irregularidades:

1. **OMISSÃO DE RECEITAS:** Valor correspondente a receitas de serviços médicos prestados a entidades conveniadas, não escrituradas e não declaradas, conforme termo de declaração do próprio contribuinte;
2. **POSTERGAÇÃO DA CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS:** Valor correspondente a receitas de prestação de serviços prestados em dezembro de 1992, cuja contabilização só ocorreu no ano seguinte, em desrespeito ao regime de competência dos exercícios. Esclarece a fiscalização que, apesar da contabilização no ano seguinte, as receitas aqui referidas não sofreram tributação por ter a empresa, naquele exercício, apresentado prejuízo fiscal, não se aplicando, no caso, a hipótese de postergação de pagamento de imposto;
3. **COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS:** A empresa compensou indevidamente no segundo semestre do ano-calendário de 1992, o prejuízo fiscal corrigido no valor de Cr\$ 16.417.964,00, apurado no primeiro semestre do referido ano, revertido após o lançamento das infrações constatadas neste semestre.

A autuação está fundamentada nas disposições dos arts. 157, § 1º, 175, 178, 179, 382, 386, 387, II, e 388, III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (IRPJ); art. 3º, § 2º, da Lei Complementar nº 7/70 (PIS); art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.940/82 (FINSOCIAL); arts. 1º ao 5º da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS); art. 35 da Lei nº 7.713/88 (IRF/ILL); e art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 (CSL).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10380.003937/97-13
Acórdão nº : 103-19.702

Inconformada com os lançamentos, a autuada apresentou a impugnação de fls. 85, alegando que, ainda que admita ter havido, eventualmente, omissão de receita, a base de cálculo que serviu para cálculo do imposto está incorreta posto que deveria ser de 50% dos valores omitidos, conforme prevê o § 6º do art. 8º do Decreto-lei nº 1.648/78. No que se refere à postergação de pagamento do imposto, argumenta que na atividade desenvolvida, prestação de serviços na área médica pagos principalmente por serviços de saúde do setor público, são emitidas AIHs que não possibilita, de antemão, reconhecer a receita correta a ser oferecida à tributação por causa das eventuais glosas nos serviços, a não ser pelo efetivo recebimento desta. Citando o art. 43 do CTN e trechos do voto proferido no Acórdão nº 103.11.228/91, a autuada afirma ser patente a injustiça de se tributar uma receita que não se conhece o valor e que ainda nem foi recebida. Invoca, ademais, o tratamento dispensado pelo art. 10, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/77 para poder diferir a tributação do lucro até sua efetiva realização.

Quanto ao FINSOCIAL, pede a revisão da alíquota em razão das decisões do STF sobre a inconstitucionalidade das alíquotas superiores a 0,5%. Em relação ao imposto de renda sobre o lucro líquido, aduz ser necessário perquirir sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício, de acordo com as disposições do contrato social, para verificar se ocorre a distribuição aos sócios e, nesse caso, proceder a exigência do imposto, tendo em vista trata-se de sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Transcreve trecho do voto proferido pelo STF ao analisar o RE nº 172.058-1/SC afirmando que, no caso da autuada, o contrato social reza que os lucros podem deixar de ser distribuídos para constituírem reservas e/ou provisões estabelecidas pelos sócios. Finalizando seu arrazoado, pede o ajuste dos autos de infração.

Pedido de diligência às fls. 93 para verificação dos termos do contrato social na data do encerramento do período-base de 1992 e informação fiscal às fls. 95, acompanhada dos documentos de fls. 96/111.

A autoridade de primeira instância, por meio da Decisão de fls. 117, julga procedente a ação fiscal, sintetizando assim suas conclusões:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

Processo nº : 10380.003937/97-13
Acórdão nº : 103-19.702

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Omissão de Receita

A base de cálculo do imposto lançado de ofício por omissão de receita na pessoa jurídica tributada pelo lucro real é o total da receita omitida.

O diferimento do lucro não realizado, proveniente de receitas decorrentes de contratos firmados com pessoas jurídicas de direito público, que constitui exceção ao regime de competência, depende do cumprimento das normas de apuração do resultado, estabelecidas no artigo 282 e incisos do RIR/80 e Instrução Normativa nº 46/89.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

(...)

Aplicam-se às exigências ditas 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.

Tratando-se de empresa exclusivamente prestadora de serviços, a alíquota do FINSOCIAL deve ser mantida em 2% (dois por cento).

É devido o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, se do contrato social da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, consta cláusula de distribuição automática dos lucros.

Ciente em 18/03/98, conforme atesta o Aviso de Recebimento AR de fls. 128, a autuada interpôs recurso voluntário a este Conselho protocolando seu apelo em 15/04/98. Em suas razões, esclarece inicialmente que, através de medida liminar no MS nº 98.5620-3, obteve o reconhecimento de seu direito de recorrer à segunda instância administrativa sem necessidade do depósito previsto nos arts. 32 e 33 da Medida Provisória nº 1.621-30/97. No mérito, reitera os argumentos expendidos na inicial, aduzindo que a decisão recorrida, ao contrário do que pretendia ao insinuar que o art. 43 da Lei nº 8.541/92 confirma o entendimento adotado pela autoridade julgadora singular, na verdade aponta no sentido oposto, isto é, até então a base de cálculo da omissão de receita apurada em pessoa jurídica tributada pelo real sujeitava ao já mencionado § 6º do art. 400 do RIR/80.

É o Relatório. 





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10380.003937/97-13
Acórdão nº : 103-19.702

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

Conheço o recurso por força da medida liminar concedida.

Trata-se de lançamento fundamentado, basicamente, em omissão de receitas operacionais e postergação na contabilização de receitas pois, segundo entende a Recorrente, só poderia reconhecer a receita no momento em que efetivamente a recebeu. Data maxima venia, labora em equívoco a Recorrente.

O cerne da questão cinge-se ao regime de escrituração a ser observado das pessoas jurídicas que, como a Recorrente, são tributadas pelo imposto de renda segundo as regras do lucro real. Conforme esclarece o Parecer Normativo CST nº 347/70, a forma de escriturar as operações é de livre escolha de cada empresa, desde que obedecidos os princípios e técnicas ditados pela contabilidade, não cabendo ao Fisco opinar sobre processos de escrituração, os quais só ficarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo. O art. 167 do RIR/80 (cuja matriz legal é o Decreto-lei nº 486/69) diz que a escrituração deve ser completa, com idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transporte para as margens.

Os sistemas de contabilidade conhecidos são o de "caixa" ou financeiro e o de "competência" ou econômico. O regime de caixa registra as receitas e despesas no exercício do efetivo desembolso do dinheiro enquanto o regime de competência observa, com certo rigor, a data da ocorrência do fato gerador da receita ou despesa, ainda que o recebimento ou pagamento em dinheiro se verifique em exercício posterior. No primeiro caso (regime de caixa) a pessoa jurídica ficará sujeita a uma série de ajustes, necessários à compatibilização dos registros contábeis aos preceitos fiscais, eis que a legislação tributária não admite tal regime por implicar postergação no pagamento do imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.003937/97-13
Acórdão nº : 103-19.702

Pois bem, é certo que a Lei nº 6.404/76 foi editada para disciplinar as relações e a escrituração das sociedades por ações, ocasião em que implantou o regime de competência no reconhecimento das receitas e despesas. Buscando adaptar a nova legislação comercial (LSA) aos preceitos da legislação fiscal, foi publicado o Decreto-lei nº 1.598/77 que introduziu profundas alterações na vida das empresas. Dentre elas, a consagração do regime de competência e a nova conceituação da base imponible do imposto de renda: o lucro real assim definido:

Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (art. 154 do RIR/80).

A pessoa jurídica tributada de acordo com o lucro real deverá determiná-lo a partir das demonstrações financeiras. Assim, ao final de cada período-base de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante 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 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º, § 4º). De forma decisiva, o art. 67, inciso XI do Decreto-lei nº 1.598/77 estatuiu:

O lucro líquido do exercício deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Portanto, ainda que o Fisco não possa interferir nos processos de contabilidade utilizados pelas empresas, não resta dúvida que o disposto no artigo alcança todas as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do imposto com base no lucro real, seja qual for o tipo societário adotado; este dever legal implica observância compulsória do registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Se este não foi o regime adotado, fica a empresa obrigada a proceder aos ajustes necessários sob pena de distorcer a base de cálculo do imposto.

A alegação da Recorrente de que as receitas auferidas pelos órgãos públicos sofrem uma série de glosas não tem o condão de justificar seu procedimento em re-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10380.003937/97-13
Acórdão nº : 103-19.702

conhecer a receita somente quando do efetivo recebimento. A legislação comercial e fiscal admitiam à época, a possibilidade de a empresa constituir provisão para crédito de liquidação duvidosa capaz de absorver os impactos das possíveis glosas ou perdas dos créditos, provisão totalmente dedutível na determinação do lucro real. Assim, a receita auferida segundo o regime de competência, de um lado, e a provisão para crédito de liquidação duvidosa, de outro, permitiriam que a Recorrente pudesse determinar o resultado do exercício e a base impositiva do imposto de renda.

A alegação de que a simples emissão de AIH não gera aquisição de disponibilidade quer econômica ou jurídica de renda também não prevalece. Com efeito, o Código Tributário Nacional define, em seus arts 43 e 44, como fato gerador do imposto de renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos e, como base de cálculo, o montante real, arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis.

A definição de fato gerador do imposto de renda dada pelo Código Tributário Nacional como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza merece uma análise isolada de seus termos, relacionados a seguir, para verificarmos se uma receita não recebida faz, ou não, nascer o fato impositivo da obrigação tributária. (a) Disponibilidade econômica ou jurídica: aqui temos duas espécies distintas e independentes de disponibilidades, a disponibilidade econômica, que se traduziria na percepção efetiva do rendimento, na forma de uma receita realizada monetariamente, e a disponibilidade jurídica, assim entendida como o direito de receber um crédito na forma de uma receita a realizar. (b) Renda e proventos de qualquer natureza: o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais que não sejam renda.

A análise da definição do fato gerador do imposto de renda a que se refere o art. 43 do CTN, contendo, implícita, a idéia da existência necessária de um acréscimo patrimonial, nos leva a concluir que a ocorrência do fato gerador está condicionada à disponibilidade de acréscimo patrimonial, financeiramente recebido ou não. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9

Processo nº : 10380.003937/97-13
Acórdão nº : 103-19.702

No que se refere à base de cálculo do imposto, melhor sorte não acolhe a Recorrente, pois o disposto no § 6º do art. 400 aplica-se tão-somente às empresas tributadas segundo as regras do lucro arbitrado. Sobre a matéria, a digna autoridade monocrática já analisou, exaustiva e corretamente, os questionamentos da Recorrente.

Relativamente à citação na r.decisão do art. 43 da Lei nº 8.541/92 e, abstraindo-se acerca da interpretação e tributação com base no citado dispositivo, entendendo-a inaplicável, eis que os fatos geradores aqui analisados ocorreram no ano-calendário de 1992. A citação foi apenas no sentido de reforçar a argumentação desenvolvida.

Por fim, e quanto aos lançamentos decorrentes, merece reparo apenas o lançamento relativo ao imposto de renda retido na fonte de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713/88. Com efeito, verifico que o autuante computou na base de cálculo do imposto a postergação na contabilização das receitas, cujo ajuste afeta tão-somente a determinação do lucro real.

Isto posto, voto no sentido de que se conheça o recurso por tempestivo e por força de medida judicial para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir a incidência do IRF/ILL sobre as verbas autuadas a título de "postergação da contabilização de receitas."

Sala das Sessões (DF), em 14 de outubro de 1998.


SANDRA MARIA DIAS NUNES



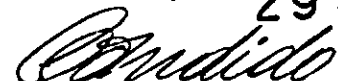
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10380.003937/97-13
Acórdão nº : 103-19.702

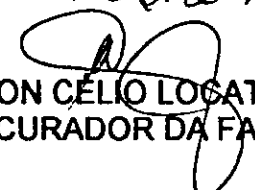
INTIMAÇÃO

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 29 JAN 1999


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 03.2.1999.


NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL