

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

JRL

Sessão de 27 de abril de 19 92

ACORDÃO Nº 101-83.399

Recurso nº: 98.049 - IRPJ - EXS. DE 1984 e 1985

Recorrente: STROETER, TRENCH E VEIRANO - ADVOGADOS

Recorrida: DRF NO RIO DE JANEIRO (RJ)

LUCRO REAL - Regime de apuração de resultados - O regime econômico ou de competência recomendado pela legislação comercial na apuração de resultados das sociedades por ações (Lei nº 6.404/77, art. 177) foi encampado pela lei tributária para todas as empresas que pagam o imposto de renda com base no lucro real (Decreto-lei nº .. 1.598/77, art. 7º, § 4º, c/c o art. 67, XI), ressalvados os casos especiais estabelecidos na própria legislação fiscal. O Decreto-lei nº 2.397, de 21/12/87, não tem aplicação retroativa face ao disposto no art. 144 do CTN, não é expressamente interpretativo e não dispõe sobre infrações, o que afasta a aplicação do art. 106 da referida lei nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por STROETER, TRENCH E VEIRANO - ADVOGADOS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento parcial ao recurso, para excluir o agravamento da exigência inicial consequente da imputação realizada às fls. 261/262, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1992


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

V.V.

Carlos Nunes
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

Afonso Celso Ferreira de Campos
AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FAZ
ZENDA NACIONAL

21 MAI 1992

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Con-
selleiros: Francisco de Assis Miranda, Jezer de Oliveira Cândido,
Celso Alves Feitosa, Sandro Martins Silva e Sebastião Rodrigues Ca-
bral. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Raul Pimentel.
Defendeu a recorrente seu sócio Dr. Gabriel Araújo de Lacerda -
OAB/RJ nº 12.156.

[Signature]



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10768/033.177/86-27

RECURSO Nº: 98.049

2, ACORDÃO Nº: 101-83.399

RECORRENTE: STROETER, TRENCH E VEIRANO - ADVOGADOS

R E L A T Ó R I O

STROETER, TRENCH E VEIRANO - ADVOGADOS, qualificada nos autos, foi autuada por postergar o pagamento do imposto dos exercícios de 1984 e 1985, conseqüente da adoção do regime de "Cai-xa" na contabilização das receitas ao invés de adotar o regime econômico. Em conseqüência, foi-lhe cobrada a diferença de imposto de 15.948,03 ORTN, no exercício de 1984, e de 9.289,92 ORTN, no exercício de 1985. A fiscalização deu como infringidos o § 5º, do art. 6º e o inciso XI, do art. 67, c/c § 4º do art. 7º, todos do Decreto-lei nº 1.598/77, consolidados nos artigos 171 e 172, parágrafo único, do RIR/80 (fls. 2 a 15 e 211 a 213).

Em sua impugnação (fls. 215/229), a autuada diz que é uma sociedade civil para a prestação de serviços de advocacia, formada exclusivamente de profissionais e regularmente inscrita na Ordem dos Advogados do Brasil, tendo, como única fonte de receita os honorários recebidos de seus clientes. As suas relações com seus clientes são geralmente informais, não estando registradas em contrato ou qualquer forma de acordo escrito. Os serviços são quase sempre cobrados em função do tempo de trabalho despendido nas tarefas e as respectivas faturas são enviadas a intervalos irregulares, estando sujeitas a verificação e aprovação por parte dos clientes. Não cogita de qualquer meio coercitivo de cobrança, dado o tipo de atividade que exerce. Em suma, os clientes só pagam os

Acórdão nº 101-83.399

honorários cobrados se concordarem com eles. Por estas razões, a exemplo da maioria esmagadora dos escritórios congêneres e de todas as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, sempre adotou o regime de Caixa para reconhecimento de receita e despesa.

Com base nesses esclarecimentos apresenta a impugnante três teses em sua defesa. Na primeira sustenta que as sociedades de pessoas organizadas para prestação de serviços profissionais, e as sociedades de serviços em geral, estão legalmente autorizadas a adotar o regime de Caixa. Emite considerações sobre o aspecto contábil e jurídico que envolve a questão e transcreve considerações do jurista José Luiz Bulhões Pedreira no sentido de sua conclusão.

Na segunda tese, assevera que, mesmo que por absurdo, estivesse a impugnante obrigada a adotar o regime de competência, este não teria sido desobedecido na hipótese dos autos, visto como a receita tida como postergada era de fato da competência do exercício em que foi efetivamente reconhecida. Vale-se para isso dos seguintes argumentos: não teve consolidado o seu direito antes do pagamento realizado, dada a forma como opera, em que a fatura emitida só é paga se o cliente concordar e casos há em que a fatura só foi extraída no ano seguinte, em face da necessidade de ajustes, correção de referências, eliminação de duplicidade e etc. e, aí, falar de receita ganha toca às raias do absurdo. O serviço que presta é continuado. Assim, a despesa em um processo só acaba quando acaba o processo; uma consulta respondida só está respondida quando a resposta é recebida; um contrato que se negocie só está pronto quando é assinado. Diz que quando expede uma fatura, tem mera expectativa de direito que só se efetiva pelo pagamento. Desse modo, o resultado seria sempre o mesmo em qualquer dos dois regimes de apuração de resultados.

Na terceira tese, diz que, mesmo aceitando, por absurdo, o raciocínio da fiscalização, o cálculo do valor devido es-

Acórdão nº 101-83.399

taria errado, não cabendo a imposição da multa de lançamento de ofício, nem a cobrança de acréscimos moratórios além do período em que o recolhimento foi supostamente postergado.

Informação fiscal às fls. 231/250, opinando pela manutenção integral do lançamento.

Julgamento às fls. 263/264, mantendo o lançamento e agravando a exigência, com base na conclusões de fls. 256/262. Motivou o julgador o seu convencimento nos seguintes considerados:

"CONSIDERANDO a informação de fls. 256/262, que aprovo e que fica fazendo parte integrante desta decisão;

CONSIDERANDO que a legislação que rege o tributo determina que os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas sejam apurados, com observância das leis comercial e fiscal e os princípios de contabilidade geralmente aceitos, com métodos ou critérios uniformes no tempo, devendo o registro das mutações patrimoniais ser feito de acordo com o regime de competência;

CONSIDERANDO que as diferenças de receitas omitidas pela empresa dos resultados consignados nas declarações de rendimentos dos exercícios financeiros de 1984 e 1985, apurados em ação fiscal, devem integrar os lucros dos respectivos períodos-base de competência;

CONSIDERANDO que na elaboração dos cálculos que integram o auto de infração não foram computados os acréscimos legais previstos na legislação de regência sobre as diferenças de imposto recolhidas no exercício seguinte ao de competência do exercício;"

Foi reaberto o prazo de defesa.

Em sua nova impugnação (fls. 267/273), diz a empresa que a autoridade julgadora não se deu conta de que não está diante de falta de pagamento de imposto, mas apenas de atraso, tendo sido a Fazenda Nacional já compensada, quanto à correção monetária pela fixação do imposto em ORTN, cabendo apenas juros de mora. Além dis



Acórdão nº 101-83.399

so, o julgador, no caso, aplicou, a um só tempo, a multa de mora e a de lançamento de ofício quando a legislação por ele citada (Decreto-lei nº 1.967/82) estabelece alternatividade entre elas.

Alega, também, retroatividade benéfica do Decreto-lei nº 2.397, de 21/12/87, sob o aspecto da exclusão de penalidade e como ratificação do acerto do seu procedimento contábil.

Nova informação fiscal, sustentando o lançamento em face do novo argumento de defesa com base na lei nova.

Parecer às fls. 279/281 que se restringe ao agrava—
mento e opina pela manutenção dele.

Decisão de primeira instância às fls. 282.

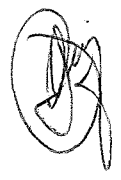
Na fase recursal (fls. 285/295), a empresa alega inicialmente que o julgador não considerou o argumento da retroatividade benéfica apresentado em sua segunda impugnação. A seguir, no rastro das argumentações apresentadas na fase impugnatória de que não estaria obrigada a apurar o lucro líquido segundo o regime de competência previsto no art. 177 Lei das S/A porque não é sociedade anônima e sim uma sociedade civil, e, segundo o art. 172 do RIR/80, as empresas devem apurar os resultados de acordo com a lei comercial. As praxes comerciais reconhecem que sociedades civis, prestadoras de serviços, podem expressar validamente o seu resultado adotando o método de caixa. Transcreve novamente trecho, já constante de sua impugnação, de considerações emitidas sobre a matéria pelo jurista José Luiz Bülhães Pedreira. Tece considerações sobre a sociedade de prestação de serviços profissionais para concluir que a adoção do regime de caixa é o mais compatível em face das peculiaridades dessas sociedades. E tanto assim, diz que o Decreto-lei nº 2.341/87, que veio especificamente cuidar da apuração dos resultados de sociedades profissionais, declarando também que a apuração do lucro seria feita "pelas leis comerciais", mandou que, nesse tipo de sociedade, as receitas fossem computadas pelos valores efetivamente recebidos no ano-base e as despesas pe-

Acórdão nº 101-83.399

los valores efetivamente pagos no ano-base. Admite que o Decreto—lei citado não tem aplicação no caso, mas além do efeito da chama da retroatividade benéfica, constitui um argumento a mais, e de pe so, em favor da sua defesa. Diz que ou se admite que o método de caixa era permitido às sociedades profissionais pela legislação comercial, ou se chegará à conclusão absurda de que o Decreto-lei 2.341/87, fazendo referência às leis comerciais, mandou que as sociedades comerciais apurassem seus resultados em desacordo com essas mesmas leis. Alega que o julgador não refutou o seu argumento de que, dada a natureza dos serviços prestados e a forma de sua a puração, não se pode falar em aquisição de disponibilidade jurídica sobre um valor não cobrado e cujo direito de cobrar não está definido em contrato escrito. Por derradeiro, alega que, no segundo julgamento, não foi examinado o argumento da retroatividade benéfica apresentado em sua segunda impugnação, e insurge-se contra a aplicação simultânea da multa de lançamento do ofício e da multa de mora, quando o Decreto-lei nº 1.967/82, em que o sistema estaria supostamente baseado, estabelece a alternatividade entre elas. Entende descabida a "imputação" no caso, e a penalização de quem paga imposto atrasado da mesma forma com que se penalizaria quem simplesmente deixou de pagar o tributo.

A Câmara converteu o julgamento em diligência (fls. 298) com o objetivo de apurar basicamente se os custos, despesas e encargos incorridos nos anos-base de 1984 e de 1985 foram a propria dos pelo regime de caixa. A empresa respondeu que, "de uma forma geral", sim, mas que não ocorreu, todavia, a hipótese de custos incorridos em um período e pagos em outro, não havendo pelo lado da despesa ajustes a fazer no auto de infração constante dos autos.

É o relatório.



Acórdão nº 101-83.399

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, relator

A primeira questão a se decidir é se as receitas tidas como postergadas competem ao ano-base anterior, como entendeu a fiscalização, ou ao período em que foram emitidos os recibos acostados pelo autuante às fls. 16 a 210 dos autos, pois, prevalecendo o segundo entendimento, não teria ocorrido postergação no pagamento de imposto e estariam automaticamente prejudicados os demais argumentos apresentados pela recorrente.

E, nesse aspecto, não tem razão a recorrente.

Verifica-se pelos mencionados recibos que deram suporte aos lançamentos contábeis de apropriação de receitas que o pagamento se fazia em contraprestação de serviços prestados em períodos determinados, o que autoriza a convicção de que o preço já fora previamente ajustado, pois a praxe, em contrato escrito ou não, é cobrarem os escritórios de advocacia um valor em ORTN, dólar, ou outra forma de mensuração, por tempo em consulta, hora de trabalho prestado ou por mês, em advocacia de partido, e etc.

Note-se que, em todos os citados documentos se diz ter recebido determinada quantia "... referente ao pagamento a nós devido a título de honorários profissionais por serviços prestados no período de ...". E não há nesses recibos alusão a contrato escrito ou a documento fiscal adremente emitido. Todos os recibos referem-se a serviços prestados em um mesmo ano-calendário.

Todos esses fatores conduzem à convicção de que ao cabo de cada período, a recorrente já tinha mensurado os serviços e os respectivos valores, mas apenas emitia documento comprobatório, ou seja o recibo, na data do pagamento.

Ora, a produção da receita se fez ao término da prestação dos serviços quando o prestador adquire o direito de receber



Acórdão nº 101-83.399

o preço pelo serviço prestado. O direito à receita da prestação dos serviços nasce no momento em que esses serviços são prestados (Ac. 103-07.488/86 - D.O. 12/05/88 e Cefir nº 251), dentre outros, e PN CST nº 58/77. Reportando-se a essa data, deve o contribuinte apropriar a receita, debitando o cliente, como bem esclarece o autuante em sua informação fiscal (fls. 241/242). E isso independentemente de ter recebido ou não o pagamento, uma vez que a disponibilidade jurídica já se tinha operado, isto é, o direito de receber o preço do serviço prestado, e, com ela, o fato gerador do imposto (CTN art. 43).

Se o cliente não paga a obrigação daí resultante, resta a empresa lançar mão da provisão para devedores duvidosos, recurso que a legislação fiscal prevê (RIR/80, art. 221) para essa situação. Jamais transferir a apropriação da receita para a época do pagamento, salvo se a empresa estiver autorizada legalmente a apurar o lucro líquido pelo regime de caixa.

E esse é o segundo argumento de defesa a se examinar.

E também aqui não acolho as razões de defesa apresentados pela recorrente.

E trago à colação os argumentos apresentados no voto que proferi, como relator, ao ensejo do Acórdão nº 101-74.326, ao qual me reporto como razão de decidir, como se aqui transcrito fosse, solicitando à Secretaria desta Câmara que acoste aos autos cópia daquele voto.

No entanto, algumas considerações específicas devem ser aduzidas.

A Recorrente apega-se a considerações de que o regime de caixa seria o mais compatível com a prestação de serviços profissionais, o que é um argumento de "lege ferenda", para infor-



Acórdão nº 101-83.399

mar o legislador, e não "de lege lata".

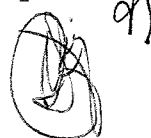
A lei em vigor à época da ocorrência de fato gerador, Decreto-lei nº 1.598/77, estabeleceu em seu artigo 1º, que as regras por ela adotadas para a cobrança do imposto de renda se aplicam às pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive firmas ou empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, alcançando, sem dúvida, as sociedades de prestações de serviços profissionais, independentemente da forma de que se revestir a sociedade.

Como o artigo 7º desse mandamento legal diz que o lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter com observância das "leis comerciais e fiscais", ou seja, uma expressão bem genérica, quer-se concluir que o regime de competência ou econômico, referido no artigo 177 da Lei nº 6.404/76, somente seria exigível para as sociedades anônimas.

No entanto, o inciso XI do artigo 67, do Decreto-lei 1.598/77, não deixa margem à semelhante conclusão, ao dispor que o lucro líquido do exercício deve ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15/12/76, o que equivale a dizer que a expressão "leis comerciais" contidas no referido art. 7º, "caput" e no § 4º desse artigo, fica reduzida ao que dispuser a Lei das S/A a respeito.

O próprio exame do disposto no § 4º do artigo 7º, do mencionado Decreto-lei, pelas condições ali exigidas, revela que a lei comercial seria a Lei das S/A, porque é ela que, no Capítulo XV, do Exercício Social e Demonstrações Financeiras, estabelece a duração de cada exercício social (art. 175), as demonstrações financeiras que deverão exprimir a situação do patrimônio (art. 176 e §§), da escrituração e regime de apuração de resultados, elegendo expressamente o regime de competência, art. 177 e 187, § 1º), classificação das contas (arts. 178 e seguintes) e etc.

A propósito, diz René Izoldi Ávila, em seu "Imposto



Acórdão nº 101-83.399

de Renda Pessoa Jurídica - D.L. 1.598 Comentado e Aplicado", Editora Síntese, pág. 49 a 53:

"1.1 A primeira questão a ser enfrentada, num estudo prático do Decreto-Lei 1.598, de 27.12.1977, é a do âmbito de sua aplicação, isto é, a quais Empresas ou Pessoas Jurídicas se endereçam suas normas, que modificaram completamente os princípios de tributação consolidados no Decreto número 76.186, de 2 de setembro de 1.975 (Regulamento do Imposto de Renda).

A essa questão - aparentemente despropositada - se põe, na prática, a partir da justificativa que consta do exórdio do Decreto-Lei, quando diz:

'O Presidente da República, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição, e tendo em vista a necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976),

o que dá a entender, aos menos avisados, que seus princípios só se aplicam às pessoas jurídicas que revestem o tipo jurídico de 'sociedade anônima', o que não corresponde à realidade e à intenção do legislador.

1.2 Igualmente essa idéia errônea, é corroborada pelo teor de Mensagem do Ministro da Fazenda, ao expor, ao Presidente da República, como motivo determinante do Decreto-Lei:

'A Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, contém diversas inovações em matéria de escrituração comercial, demonstrações financeiras, critérios de avaliação do patrimônio e correção monetária do balanço e cria novos valores mobiliários e institutos (como o grupo de sociedade), cuja aplicação prática requer a adaptação da legislação do Imposto de Renda.'

1.3 Na realidade, entretanto, o Decreto-Lei teve por finalidade:

(a) - adaptar a legislação do imposto de renda às inovações da Lei 6.404/76, que trata das Sociedades Anônimas, modificando ao mesmo tempo toda a sistemática de imposição do imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, independentemente do seu tipo jurídico, como está no



Acórdão nº 101-83.399

'Art. 1º - O imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive firmas ou empresas individuais equiparadas a pessoas jurídicas, será cobrado nos termos da legislação em vigor, com as alterações deste Decreto-lei.'

(b) - tornar obrigatório, para todas elas, o sistema de apuração de lucro adotado pela Lei 6.404/76, como está no seu artigo 67, no inciso

'XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.'

1.4 Não pode haver, portanto, nenhuma dúvida de que a partir do primeiro exercício social que se inicia durante o ano de 1978, todas as pessoas jurídicas (art. 1º), estão obrigadas a apurar o seu lucro de acordo com a Lei 6.404/76.

Obviamente dispositivos há, no Decreto-Lei, que só têm aplicação às Sociedades Anônimas, em razão de peculiaridades desse tipo jurídico societário. Tal, no momento oportuno, ao longo deste trabalho, será devidamente enfatizado.

1.5 Em decorrência desse mandamento legal, que o estende a todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país, qualquer que seja o seu tipo jurídico societário e também as empresas individuais, mesmo as decorrentes de equiparação de pessoa física a pessoa jurídica, é fundamental que, já nesta introdução, cuidemos de verificar o modo de apuração de lucros que foi instituído pela Lei 6.404/76.

1.6 Qualquer sistema de apuração de resultados depende, basicamente - salvas as exceções de arbitramento - dos registros, de patrimônio e de operações, mantidos pela pessoa jurídica, pois é a partir de tais registros que se poderá verificar a ocorrência, ou não, de resultados que possam estar sujeitos à incidência do imposto de renda.

A regra geral é a de aferir os resultados através dos registros contábeis da escrituração mercantil: são livros, fichas e documentos, devidamente ordenados, que espelham: (a) - a situação do patrimônio da empresa e (b) - os resultados obtidos pela empresa em determinado período de tempo (exercício social).

1.7 A Lei 6.404/76 estabeleceu, no seu



42

2 / Acórdão nº 101-83.399

'Art. 176 - Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstrações do resultado do exercício e
- IV - demonstrações das origens e aplicações de recursos.'

1.8 As pessoas jurídicas que revistam outro tipo jurídico, que não o de sociedade anônima, obviamente não se aplica a disposição do inciso IV, nem tão pouco a obrigação de fazer a publicação das 'demonstrações financeiras'. Obrigadas estão, entretanto, doravante, a adotar a estrutura contábil constante do artigo 176, acima, com obediência aos artigos 178 e seguintes da Lei 6.404/76, pois é com base nessas 'demonstrações', melhor adjetivadas de 'contábeis', do que de 'financeiras', como está na Lei, que estão obrigadas a apurar seu lucro (art. 67, XI, do Decreto-Lei).

1.9 Os princípios que a escrituração, com base na qual serão apurados os resultados, deve obedecer, estão no artigo 177, a saber:

- (a) - registros permanentes
- (b) - obediência à legislação comercial, à lei das sociedades anônimas e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- (c) - métodos e critérios uniformes no tempo e
- (d) - regime de competência.

1.10 As demais regras mestras que informarão as 'demonstrações financeiras' estão no artigo 178, que estabelece, inclusive os grupos a serem utilizados no 'ativo' e no 'passivo', observado, no primeiro (ativo), um critério que assegure a ordem decrescente de liquidez dos elementos nele registrados."

E, mais adiante afirma o referido autor, às fls. 58 da obra indicada:

"1.1.4 - Estabelecido, assim, que as normas do Decreto-Lei nº 1.598/77 se aplicam a todas as pessoas ju-

Acórdão nº 101-83.399

rídicas (art. 1º) e que deverão elas, doravante, adotar as demonstrações financeiras patrimoniais e de resultados previstas na Lei 6.404/76 (art. 67, XI), podemos passar ao exame e comentário de cada um dos artigos do Decreto-Lei, sempre com vistas à sua aplicação prática..."

A permissão de deduzirem-se tributos no período-base em que ocorrer o fato gerador ou em que forem pagos, jamais poderia legitimar a tese do contribuinte porque o dispositivo visaria apenas a conciliar a dedução com o regime a que está subordinada a pessoa jurídica, se na regra geral, que elege o regime econômico, ou numa das exceções previstas na lei fiscal, regime financeiro ou de caixa, como demonstramos no voto a que acima nos reportamos.

A autoridade fiscal não estava obrigada a apreciar novos argumentos sobre matéria já decidida, mas apenas as razões apresentadas contra o agravamento, razão da reabertura de prazo para impugnação.

Nada impede, contudo, que se esclareça à recorrente sobre o assunto.

O Decreto-Lei nº 2.397, de 21/12/87, não milita em favor da tese da Recorrente, mas exatamente em desfavor de sua pretensão.

O referido Decreto-Lei, ao excluir de tributação o lucro apurado pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada considerando-o automaticamente distribuído aos sócios, com incidência do imposto de renda na fonte, a título de antecipação do devido na declaração da pessoa física, transformou o regime de apuração de econômico ou de competência num regime híbrido em que os resultados operacionais passam a ser apropriados pelo regime financeiro ou de Caixa (incisos I e II do § 1º do art. 1º do referido Decreto-Lei) e os resultados não operacionais pelo regime econômico ou de competência.

dh 

Acórdão nº 101-83.399

O regime de "caixa" ou "financeiro" é o mais compatível com a tributação das pessoas físicas pois nele as receitas e as despesas são consideradas nos anos em que foram efetivamente recebidos ou pagas, conforme o caso.

Daí, a partir do momento em que os lucros dessas pessoas jurídicas passaram a ser tributados nas pessoas físicas dos sócios, nada mais natural que a apuração desses lucros se fizesse pelo regime mais compatível com a tributação das pessoas físicas.

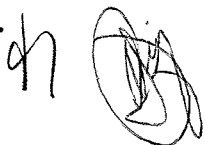
E a lei nova se não o estendeu a todos os resultados, reservou-o, pelos menos aos resultados operacionais.

Ora, se o regime de apuração de resultado dessas pessoas jurídicas fosse o de "Caixa", com fundamento nos usos e costumes, e não o regime de competência, como previsto no art. 1º, 7º e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598/77, não teria sentido que a lei nova modificasse o regime de apuração dos resultados não operacionais para o regime de competência, justamente quando transferiu a tributação da pessoa jurídica para as pessoas físicas dos sócios.

Na verdade, a lei nova alterou o regime de econômico para o de Caixa no que respeita aos resultados operacionais, mantendo sob aquele regime a apuração dos resultados não operacionais.

Como o lançamento reporta-se à data do fato gerador do imposto e rege-se pela legislação então vigente (CTN art. 144), não tem lugar na espécie o Decreto-lei nº 2.397, de 21/12/87, que, por sua vez, não é expressamente interpretativo.

Por fim, o agravamento da exigência através da imputação do imposto postergado não me parece correto porque ela é incompatível com o tratamento dado ao caso pelo art. 6º e §§ do Decreto-lei nº 1.598/77, que prevê apenas a cobrança da correção monetária e juros devidos na postergação. Não há cobrança de multa de mora.



Acórdão nº 101-83.399

Já em relação à multa de lançamento de ofício aplica da pelo autuante a situação é diferente porque, na sistemática adotada pelo Decreto-Lei nº 1.967/82, a base de cálculo era convertida para ORTNs e o imposto também. Este era convertido para cruzeiros na data do pagamento.

Deste modo, na conversão de ORTNs para cruzeiros, havia um "plus", correspondente a uma correção monetária que nada mais é do que o tributo em sua nova tradução monetária, já que ela tem a mesma natureza do principal. Uma diferença de imposto a pagar, portanto.

Como a correção monetária não foi paga espontaneamente, mas lançada de ofício, correta a aplicação da multa de lançamento sobre a parcela de imposto por ela traduzida.

O Decreto-Lei nº 2.397, de 21/12/87, não versa sobre infrações fiscais, não se ajustando o caso às hipóteses previstas no art. 106, I, do CTN que justificam a retroatividade benéfica da lei fiscal.

Nesta ordem de juízos, dou provimento parcial ao recurso, para excluir o agravamento da exigência inicial conseqüente da imputação realizada às fls. 261/262.

Brasília (DF), 27 de abril de 1992



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR



V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

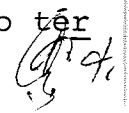
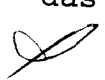
A vigente lei das sociedades por ações, Lei 6.404, de 15/12/76, em seu artigo 177, elege o regime econômico ou de competência para o registro das mutações patrimoniais das sociedades sujeitas ao seu império.

O dispositivo está assim redigido:

"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).

O Decreto-lei 1.598, de 26/12/77, baixado com o objetivo de adaptar a legislação do imposto de renda às inovações da citada lei, estabeleceu normas fiscais que abrangem todas as pessoas jurídicas, firmas ou empresas individuais equiparadas às pessoas jurídicas que pagam o tributo com base no lucro real (arts. 1º e 6º) e, dentre elas, figura a determinação de observância das disposições da lei comercial na elaboração do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

Com esta recomendação a lei fiscal encampou, como regra, a opção da lei comercial pelo regime de competência, em que as receitas pertencem ao período em que foram produzidas e as despesas ao período em que foram realizadas, isto é, pagas ou incorridas. Em casos especiais, expressamente previstos na própria legislação, permite-se a apropriação de receitas fora do exercício social, como se verifica nos casos de contratante de empreitada de construções de estradas e semelhantes na forma estabelecida no art. 283 do RIR/80, nas vendas de bens do ativo permanente para recebimento do preço após o ter



mino do período-base seguinte ao da contratação (Reg. cit. art. 319), nos ganhos de capital na alienação de bens desapropriados observadas as condições erigidas (RIR cit. art. 320) e na cessão de direitos ao exercício de atividades financeiras em que o Conselho Monetário Nacional autorizar o diferimento de receitas (art. 345, par. ún, do RIR/80).

A conveniência da empresa em adotar o regime de caixa não pode prevalecer sobre disposição de lei e a sua intenção não pode obstacular os efeitos da inobservância.

Fora dos casos previstos na legislação tributária, nos quais não se inserem as receitas de prestação de serviços de transporte, todas as receitas devem ser contabilizadas no exercício de sua produção, pois do contrário haverá impropriedade na escrituração da receita, com postergação do tributo devido para o exercício seguinte, caracterizando-se a hipótese prevista no art. 6º, §§ 4º e 5º, do Decreto-lei 1.598/77, como, na espécie, ocorreu nos exercícios de 1979 e de 1980, ou de insuficiência de pagamento de imposto como aconteceu no exercício de 1981.

Neste particular, esclareça-se que a permissão de dedutibilidade de tributos no período-base em que ocorrer o fato gerador, ou em que forem pagos, conforme apurem resultados segundo o regime de competência ou de caixa, não implica em reconhecimento de liberdade de escolha de regime, pois apenas dá tratamento para cada um dos regimes a que poderá estar sujeito o contribuinte, conforme a sua situação perante a lei fiscal: ou subordinado à regra geral (regime econômico) ou a casos especiais (regime financeiro).

A correção monetária do imposto representa uma parcela do tributo atualizado e, por isso, é suscetível da multa de lançamento de ofício o seu valor, não procedendo a estranheza da recorrente nesse particular.

O alegado silêncio de fiscalização anterior não constitui prática das autoridades fiscais de que se pudesse socorrer a recorrente, pois, para caracterizar a hipótese é necessária a forma comissi

va.

No que respeita à pretensão de recomposição pela fiscalização do cálculo da correção monetária em decorrência do aumento de patrimônio líquido dos exercícios em que foram acrescidas as receitas postergadas, equivoca-se a parte em considerar o procedimento fiscal como de reconstituição de escrita, o qual compete ao contribuinte fazer, desde que manter escrita regular é uma obrigação sua, cujo ônus não pode transferir para a Fazenda Pública. No caso, a fiscalização transferiu para os exercícios de competência receitas determinadas. As despesas por determinar, como seria o caso de apuração de saldo devedor de correção monetária, dedutível como faculdade da parte, a ela competiria calcular e pleitear a sua redução do lucro operacional, o que, diga-se de passagem, ela não fez.

Face ao exposto, nego provimento ao recurso.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.