

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10768/038.210/91-45

1

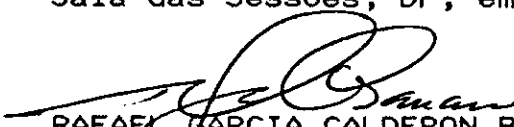
Sessão de 21 de março de 1995 Acórdão nº 107-02.112
Recurso nº 107.916 IRPJ - EX: DE 1988
Recorrente: DIGITAL EQUIPMENT DO BRASIL LTDA.
Recorrido: DRF NO RIO DE JANEIRO - RJ.

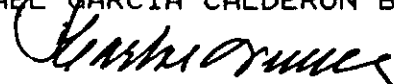
PAGAMENTO ANTECIPADOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - Segundo o regime de competência ou econômico, as receitas recebidas antecipadamente não configuram, desde logo, lucros tributáveis, que são determinados após a prestação dos serviços ou quando a venda de bens se completa, oportunidade em que são apropriadas as despesas e os custos correspondentes e se apura o ganho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DIGITAL EQUIPMENT DO BRASIL LTDA.,

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

Sala das Sessões, DF, em 21 de março de 1995


RAFAEL GARCIA CALDERON BARRANCO - PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR


LUCIANA DE CASTRO CORTEZ - PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM
SESSÃO DE: 09 JUN 1995

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10768/038.210/91-45
Recurso nº 107.916
Acórdão nº 107-02.112

2

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, NATANAEL MARTINS, EDUARDO OBINO CIRNE LIMA e DICLER DE ASSUNÇÃO. Ausente por motivo justificado a Conselheira MARIANGELA REIS VARISCO.

4

R E L A T Ó R I O

DIGITAL EQUIPMENT DO BRASIL LTDA., qualificada nos autos, foi autuada por diferir indevidamente receitas faturadas e recebidas, não apropriadas ao exercício, ocasionando postergação no pagamento do imposto do exercício de 1988 (fls.2/3).

Irresignada, a empresa impugnou em parte a exigência (fls. 105/108).

Inicialmente, esclarece conformar-se com o lançamento em relação às faturas de nº 11.333 e 11.334 por versarem sobre recebimentos cujo fato gerador ocorreu dentro do exercício, e que, por equívoco, foram tratados como receitas diferidas, tendo a empresa recolhido o crédito tributário correspondente.

A seguir, diz que os serviços prestados por ela consistem fundamentalmente na instalação e manutenção do equipamento e na cessão de direito de uso de programas para o mesmo. O conjunto desses serviços é coberto por contrato específico e sua remuneração é paga, parte no momento da assinatura do contrato ou logo após, e o restante no momento em que o equipamento é entregue, instalado e aceito ou em alguns casos, em prestações posteriores a esse evento. Assevera ela que o fato gerador da receita é a própria instalação e a conseqüente entrega do "software", sendo os pagamentos, em certos casos, passíveis inclusive de restituição. Idêntica questão já foi objeto do Processo nº 10768.045219/86-72, tendo o autuante e a Delegacia da Receita Federal-RJ. acolhido a sua posição.

4

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10768/038.210/91-45

Recurso nº 107.916

Acórdão nº 107-02.112

4

Informação fiscal às fls. 123/127, propondo a manutenção do lançamento.

A autoridade julgadora de primeira instância, baseada no parecer de fls. 134/137, manteve o lançamento sob os seguintes fundamentos de fato e de direito: a) não tem razão o contribuinte porque as Notas Fiscais/Faturas de nº 011.706, 011.707, 000083 e 011874, relativas a receitas recebidas em 1987 e contabilizadas como Resultados de Exercícios Futuros, uma vez que essas receitas deveriam ter sido reconhecidas no exercício de recebimento. Elas são provenientes de contratos nos quais estão previstos, como um todo, fornecimento de sistemas para processamento de dados, prestação de serviço técnico do Hardware, cessão do direito de uso do Software e Consultoria. Refere-se às prestações a que se obriga contratualmente a impugnante, relacionando-as. Diz que aos procedimentos contábeis sobre resultado de exercícios futuros aplica-se o disposto no art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, com a alteração feita pelo Decreto-lei nº 1.648/78, consolidado nos arts. 280 a 282 do RIR/80. Essa legislação permite o diferimento de lucro, isto é, as receitas e seus custos respectivos. O diferimento em questão não se enquadra em nenhuma das hipóteses da referida legislação. Repele o argumento de que situação idêntica já fora decidida favoravelmente à empresa pela Delegacia da Receita porque os documentos de fls. 155/206, trazidos aos autos na informação fiscal, demonstram o contrário, sendo que ali a empresa procedera acertadamente.

Na fase recursal, a empresa sustenta que o fato gerador da receita é a própria instalação, e somente a partir daí pode-se dizer que é adquirido o direito ao recebimento, o que, por consequência, faz surgir a obrigação de seu reconhecimento. Antes disso ocorrem apenas pagamentos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10768/038.210/91-45

Recurso nº 107.916
Acórdão nº 107-02.112

5

antecipados de serviços que ainda serão prestados. Sustenta que o art. 280 do RIR/80, que transcreve, contempla a hipótese dos autos. A receita é reconhecida à proporção em que vai sendo ganha, ou seja, caso derive, como no caso, de prestação de serviços, à medida em que vão sendo executados os serviços que lhe dão causa. A recorrente tributa a totalidade da receita no momento em que recebe a maior parte do pagamento e em que conclui a parte mais substancial do serviço. E é no momento da entrega do equipamento que se completa a maior parte do custo, embora serviços comparativamente bem menor ainda tenham que ser prestados. Não existe mais possibilidade de ter que restituir valores recebidos. E instalados os sistemas não há como não solicitar sua manutenção. O procedimento do contribuinte está perfeitamente conforme a letra do art. 280 do RIR/80. Insiste em que a situação é idêntica à do Proc. 10768-045.219/86-72, tendo o fisco acolhido a posição da recorrente, transcrevendo a ementa da decisão do Sr. Superintendente da Receita Federal. Invoca em prol de sua posição as conclusões do Parecer Normativo 58/77 para compará-la ao o caso concreto.

É o relatório.

h

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10768/038.210/91-45

Recurso nº 107.916

Acórdão nº 107-02.112

6

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

O deslinde do litígio trazido ao conhecimento deste Colegiado consiste em definir se as importâncias referentes às Notas Fiscais Fatura nº 011.706, 011707, 0083 e 011874 pertencem ao resultado do exercício social de 1987 ou do exercício seguinte. Na primeira hipótese, como a empresa tratou-as como resultado de exercício futuro, teria havido inexatidão contábil e conseqüente postergação no pagamento do imposto.

Como se sabe as pessoas jurídicas que declaram o imposto com base no lucro real são obrigadas a adotar o regime econômico ou de competência, na apuração dos seus resultados (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 67, inciso XI, c/c art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Leis das S/A).

Esse regime baseia-se em dois princípios fundamentais consagrados no § 1º do art. 187 da referida lei, que são: 1) o da escolha do ganho; e 2) e o do emparelhamento de receitas e despesas.

O referido parágrafo está assim redigido:

"§ 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."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10768/038.210/91-45

Recurso nº 107.916

Acórdão nº 107-02.112

7

Por esse regime, distribuem-se as rendas pelo exercício que lhe compete, de modo que é preciso determinar o período em que a renda é ganha, quando ela se incorpora ao patrimônio da empresa, posto que somente aí ocorre o fato gerador do imposto de renda, de acordo com o art. 43 do Código Tributário Nacional.

Normalmente a receita e rendimento são ganhos após a realização do fato que lhes dá razão, como a venda de bens e a prestação de serviços. Ocorrem porém situações em que, por imposição contratual, a receita é recebida para que a prestação correspondente seja cumprida. Neste caso, dá-se uma antecipação de receita. Se a contraprestação se dá no mesmo exercício social, o fato não traz maiores dificuldades, já que a receita e os custos e as despesas necessárias a essa contraprestação são apropriados no mesmo período de apuração e o lucro será nele apurado.

Todavia, quando a receita é recebida em um período e os custos necessários a contraprestação ocorre em outro, não se pode dizer que a receita recebida antecipadamente seja lucro do exercício, posto que ele é a diferença entre receitas, custos, despesas e encargos inerentes à operação. Somente quando se consuma essa soma algébrica é que se pode considerar o seu resultado positivo como lucro.

Isto posto, tem-se que a composição do litígio requer o exame detido dos contratos celebrados pelas partes, a fim de se verificar se as contraprestações correspondentes ao recebimento daquelas receitas foram realizadas no mesmo período-base ou não.

97

De pronto, vale registrar que as notas fiscais fatura foram emitidas entre os dias 14 e 22 de dezembro de 1987, que, em razão de obrigações contratuais, a prestação dos serviços pendiam, inclusive de importação de produtos e preparo de local para as instalações, e que nenhuma diligência foi realizada para determinar quando exatamente os serviços foram prestados. É manifesto que o lançamento foi feito porque entendera o fisco que o recebimento da receita pertencia ao exercício social de 1987, abstração feita da época em que se realizaram os custos e despesas necessários à contraprestação.

O exame dos contratos celebrados pela autuada com seus clientes, e bem assim das notas-fiscais fatura revela:

I - SERMA PROCESSAMENTO DE DADOS;

Consta das faturas nº 011.706, de 14/12/87, no valor de CZ\$ 78.465.476,26 (fls. 53) e 011.707, de 14/12/87, no valor de CZ\$ 24.981.799,31 (fls. 54) que as importâncias referem-se à parcela nacional de prestação de serviços técnicos especializados, pela instalação e implantação da CPU e periféricos, com respectivos suportes. Tais valores correspondem ao que dispõe a cláusula 8 do contrato (fls. 55/63), em seus subitens 8.1, 8.2, e 8.3 (fls. 59/60).

A primeira quantia (CZ\$ 78.465.476,26) refere-se à "lista anexa como Anexo II" e a segunda (CZ\$ 24.981.799,31) à lista constante do Anexo I. As duas parcelas deveriam ser pagas na data do contrato, isto é, em 14/12/87.

Verifica-se na cláusula 3 (fls. 56) desse contrato celebrado pela Digital Equipment do Brasil Ltda. (contratada) e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo nº 10768/038.210/91-45

Recurso nº 107.916
Acórdão nº 107-02.112

9

a Serma Processamento de Dados Ltda (contratante), que a contratada deveria, em contraprestação:

- 1) Assistir a contratante no requerimento das aprovações necessárias à importação dos Produtos;
- 2) Fornecer à contratante o guia de preparação do local;
- 3) Fornecer o "software" especificado no Anexo I;
- 4) Fazer a instalação e aceitação do Sistema;
- 5) Prestar serviços de garantia, técnicas e de manutenção à contratante.

Do exposto observa-se, desde logo, que as obrigações referentes aos dois primeiros itens não exigem despesas ou custos de maior expressão.

O contrato foi assinado em 14/12/78 (fls. 63) e o exame das cláusulas contratuais demonstram que os equipamentos a serem instalados e objeto de assistência técnica e manutenção, dependem de importação, designação e preparo do local pela contratante, e etc., a revelar que os serviços técnicos propriamente ditos somente seriam prestados no exercício social seguinte, quando a empresa realmente iria assumir os custos e despesas correspondentes, e então apropriá-los. Mesmo os serviços prestados por empregados da contratada, isto é, o valor da mão-de-obra especializada a ela pertencente, compõe o custo dos serviços; do mesmo modo que se os contratasse no mercado para desenvolver determinadas tarefas ou projetos.

O mesmo ocorre em relação aos programas a serem fornecidos para utilização nos produtos e que serão desenvolvidos para atendimento das necessidades da contratante. *AL*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10768/038.210/91-45

Recurso nº 107.916

10

Acórdão nº 107-02.112

Em nenhum momento preocupou-se o fisco em determinar nos autos a época exata em que esses custos foram realizados, o que autoriza presumir que eles foram realmente prestados no exercício social seguinte, ou seja, no de 1988, como afirmou a autuada em sua impugnação, fato não infirmado pelo fisco, que se concentrou na data do recebimento da receita, sem se dar conta de que o ganho do rendimento ainda não havia ocorrido. Vale dizer, que o lucro da operação somente se consumou no ano de 1988, quando ocorreu o fato gerador do imposto.

O recebimento antecipado da receita, como já se disse, não significa que a fiscalizada tenha auferido lucro, posto que pendia ainda da contraprestação que lhe habilitaria ao ganho. Por isso, a receita foi contabilizada como resultado de exercício futuro, nos termos do art. 181 da Lei nº 6.404/76, e em obediência ao princípio da escolha do ganho, consagrado no § 1º do art. 187, da mencionada lei.

Por todo o exposto, tenho por aplicável ao caso a conclusão adotada na decisão proferida no Proc. 10768.045.219/86-72, citada pela recorrente, no sentido de que: "As receitas de prestação de serviços recebidas antecipadamente poderão ser computadas no lucro real segundo a evolução dos serviços realizados". Não por se enquadrar o caso nas hipóteses dos arts. 280, 282, 319 e 320 do RIR/80, mas simplesmente pelo fato de que a empresa ainda não realizara o ganho no exercício social de 1987, de acordo com o regime econômico ou de competência.

97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10768/038.210/91-45

Recurso nº 107.916

Acórdão nº 107-02.112

11

2 - ESTADO MAIOR DAS FORÇAS ARMADAS:

As obrigações da contratada (recorrente) constam da cláusula oitava do contrato celebrado por ela com o Estado Maior das Forças Armadas, em 16/12/87 (fls. 33/45) que seguem, linhas gerais, o contrato anterior, sendo o pagamento do "hardware" feito diretamente à vendedora, na importação (cláusula nona, "a), e à contratada os "serviços técnicos do "hardware" e cessão do direito de uso do "software" (programas de computação desenvolvidos), cláusula nona, "b". Pelos serviços dessa natureza, a contratada recebe a quantia de CZ\$ 26.104.522,60, sendo 30% dela na assinatura do contrato, e a segunda (70%), na data de homologação do Termo de Aceitação dos Serviços.

O litígio gira exatamente em torno desses 30% (ver fls. 32 e 37), correspondentes a serviços técnicos a serem prestados e à licença do "software". O contrato é datado de 16/12/87 e a nota fiscal fatura foi emitida em 22/12/87, no valor de CZ\$ 7.831.356,86.

Entendo, pois, aplicáveis ao caso as mesmas considerações expendidas no item anterior, referente a Serma Processamento de Dados Ltda.

3 - FUNDAÇÃO AMPARO A PESQUISAS DO ESTADO DE SÃO PAULO:

A parcela objeto do litígio refere-se também a "serviços técnicos do "hardware" e licença do "software", no total de 66.732,48 OTN's ou CZ\$ 30.929.169,80.

47

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10768/038.210/91-45

Recurso nº 107.916

Acórdão nº 107-02.112

12

A proposta foi feita em 19/11/87, com prazo de validade de 30 (trinta) dias e a Nota-Fiscal Fatura 011.874 foi emitida em 22/12/87.

Também aqui são válidas as mesmas afirmações expendidas nos casos anteriores.

Conclusão:

A conclusão a que se chega do exame dos autos e principalmente dos contratos celebrados pela recorrente com seus clientes é que realmente as receitas tributadas pelo fisco no ano-base de 1987 pertenciam ao exercício seguinte, quando houve o ganho, o lucro que se incorporou ao patrimônio da empresa, caracterizando a ocorrência do fato gerador do imposto.

Em resumo: Segundo o regime de competência ou econômico, as receitas recebidas antecipadamente não configuram, desde logo, lucros tributáveis, que são determinados após a prestação dos serviços ou quando a venda de bens se completa, oportunidade em que são apropriadas as despesas e os custos correspondentes e se apura o ganho. Essas receitas devem ser contabilizadas à conta de resultados de exercício futuro.

Na esteira dessas considerações, dou provimento ao recurso.

Brasília (DF), 21 de Março de 1995.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.