



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

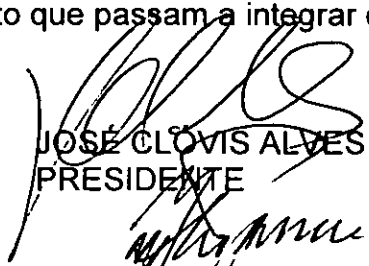
Processo n.º : 10830.000933/95-31
Recurso n.º : 131.294
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1993 e 1994
Recorrente : INTERMÉDICA SAÚDE LTDA. (SUCESSORA DE S/A HOSPITAL DE CLÍNICAS Dr. PAULO SACRAMENTO)
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em CAMPINAS/SP
Sessão de : 17 DE JUNHO DE 2004
Acórdão n.º : 105-14.519

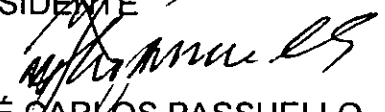
IRPJ - QUEBRA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - ERRO CONTÁBIL - POSTERGAÇÃO - PN COSIT N° 02/96 - "*SOLVE ET REPETE*" - A ocorrência de contabilização de receitas em período posterior àquele em que deveria ter ocorrido na estrita obediência ao regime de competência, submete a fiscalização, por disposição expressa no PN COSIT n° 02/96, ao estatuído no art. 6° do Decreto-lei n° 1.598/77. A tributação em período posterior àquele indicado pela aplicação do regime de competência, espontaneamente e antes do início da ação fiscal, demonstra a adequação na aplicação dos efeitos financeiros decorrente do conceito de postergação. De outra feita, o instituto do "*solve et repete*", banido que foi do sistema tributário nacional não pode ser aplicado mediante a exigência do recolhimento de tributo que se sabe será restituído.

Recurso voluntário conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INTERMÉDICA SAÚDE LTDA. (SUCESSORA DE S/A HOSPITAL DE CLÍNICAS Dr. PAULO SACRAMENTO)

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


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

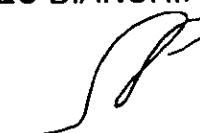

JOSE CARLOS PASSUELLO
RELATOR

MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10830.000933/95-31
Acórdão n.º : 105-14.519

2

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, DANIEL SAHAGOFF, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO e IRINEU BIANCHI.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

Processo n.º : 10830.000933/95-31

Acórdão n.º : 105-14.519

Recurso n.º : 131.294

Recorrente : INTERMÉDICA SAÚDE LTDA. (SUCESSORA DE S/A HOSPITAL DE CLÍNICAS Dr. PAULO SACRAMENTO)

RELATÓRIO

INTERMÉDICA SAÚDE LTDA. (SUCESSORA DE S/A HOSPITAL DE CLÍNICAS Dr. PAULO SACRAMENTO), qualificada nos autos, recorreu (fls. 151 a 179) em 18.06.02 (fls. 151), da decisão da 4ª Turma da DRJ em Campinas, SP, consubstanciada no Acórdão nº 944/2002 (fls. 138 a 147), que manteve parcialmente exigência relativa ao Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro, relativos aos exercícios de 1991 e 1992. Foi cancelada a exigência do Imposto de Renda na Fonte – ILL, da qual fora notificada em 20.05.02 (fls. 150), portanto, tempestivamente.

O recurso teve seguimento por força do despacho de fls. 196, que denunciou o depósito administrativo correspondente ao preparo.

A decisão recorrida foi assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

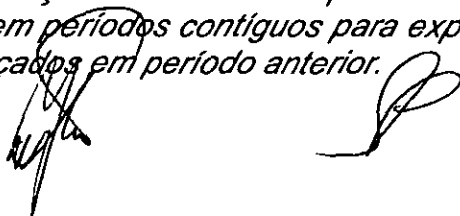
Exercício: 1991, 1992

Ementa: LUCRO REAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA.

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

LUCRO REAL. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETIFICAÇÃO.

Corrige-se o lançamento efetuado por inobservância do regime de competência em períodos contíguos para expurgar da base de cálculo os valores lançados em período anterior.



3

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO**

Devido à íntima relação de causa e efeito existente entre a autuação do principal e às dela decorrentes, a orientação decisória deve coincidir.

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF
Exercício: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SOCIEDADE POR AÇÕES.
Em se tratando de Sociedade Anônima, deverá ser cancelada a exigência do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido lançado com base no art. 35 da Lei 7.713/88.*

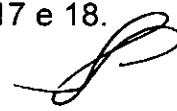
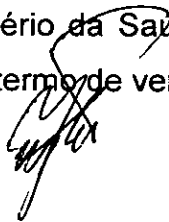
Lançamento Procedente em Parte."

O lançamento, originariamente, apresentou como descrição (fls. 02) trazida no auto de infração, o conteúdo do procedimento inquinado de irregular, sob seguinte expressão:

*"1 – OMISSÃO DE RECEITAS – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS.
Falta de reconhecimento de receitas, pelo regime econômica de competência, por serviços prestados a título de "internações", conforme circularização (cruzamento de dados), efetuada pela fiscalização, com base nos elementos fornecidos pelo Ministério da Saúde, conforme documentos anexos.
Apuramos que receitas de serviços efetivamente prestados nos meses de novembro e dezembro de 1990 e 1991, só foram contabilizadas e reconhecidas nos meses de janeiro e fevereiro de 1991 e 1992, respectivamente, de acordo com o detalhado no "Termo de Verificação Fiscal", desta data, o qual passa a integrar o presente."*

Foi aplicada a multa de ofício de 50% para o exercício de 1991 e de 100% para 1992, tendo sido convolada para 75% pela decisão recorrida.

O levantamento fiscal baseou-se nos anexos ao ofício n° 521.004/DIC/SP, do escritório de representação do Ministério da Saúde em São Paulo (fls. 27 a 87), e os valores tributados estão relacionados no termo de verificação fiscal a fls. 17 e 18.



A irregularidade apontada pela fiscalização consistiu na constatação de ter a recorrente contabilizado receitas em períodos posteriores às datas correspondentes à sua competência.

O recurso voluntário, preparado com o depósito recursal correspondente, traz argumentação esclarecedora de que a aparente quebra do regime de competência não ocorre efetivamente, uma vez que a receita decorre de convênios com o INAMPS, cuja operacionalização dos pagamentos se dá por uma antecipação, por conta de fatura previamente emitida, mas que o pagamento somente se concretiza após a aceitação pelo Instituto dos gastos faturados, o que envolve conferência e auditoria. E, que esse processo se prolonga, por vezes, até 90 dias. Discorre sobre a adequação teórica da decisão recorrida, segundo argumentos de que a despesa deve acompanhar indissociavelmente a receita correspondente para fins de tributação, mas que, no caso, deixou de adequar tal conceito à situação concreta, além de que é possível o diferimento dos ganhos relativos a contratos com entidades governamentais, mesmo em contratos de curto prazo. Ainda contesta o procedimento fiscal que teria tributado inteiramente as receitas, quando deveria ter considerado as despesas correspondentes, deveria ter considerado os efeitos da reserva oculta e ter deduzido a CSLL de sua própria base.

Sem preliminares.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e, devidamente preparado, deve ser conhecido.

A primeira questão a apreciar é a metodologia adotada no procedimento fiscal.

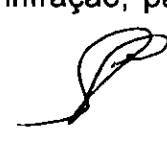
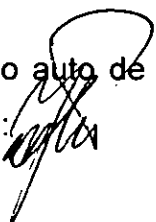
A fiscalização, mediante confronto entre as informações contidas nos anexos ao Ofício do Ministério da Saúde, cotejando-as com os registros contábeis, principalmente os adiantamentos e pagamentos nele informados, concluiu que a empresa procedeu quebra do regime de competência, tendo diferido indevidamente a tributação de parte de suas receitas, para o exercício seguinte. Isso em dois exercícios, de 1991 e 1992.

Examinando a documentação contida nos autos, verifiquei que o auto de infração consigna a tributação dos valores de Cr\$ 141.983.473,00 (ex. 1991) e Cr\$ 198.103.441,00 (ex. 1992).

Revendo o termo de verificação fiscal constato que os valores relativos ao exercício de 1991, considerados postergados, são aqueles constantes de fls. 18, que totalizam Cr\$ 141.983.473,62, dos meses de competência novembro e dezembro de 1990 e contabilizados em 1991.

Os valores referentes às competências de 1991 e tributados em 1992 estão relacionados a fls. 19, perfazendo Cr\$ 198.103.441,93.

Para conferir os valores do auto de infração, passo a elaborar a seguinte tabela, contendo os detalhes da imposição:



	Valor Tributável	VI. BTNF	VI. Ufir	Quant. BTNF	Al. %	IRPJ BTNF	IRPJ Ufir	Adic. UFIR	Total Ufir
PB/Ex.	Cr\$								
1990/1991	141.983.473,00	103,51		1.371.713,64	30,00	411.514,09	87.437,68	24.365,13	111.802,81
1991/1992	198.103.441,00		597,06		30,00	0,00	99.539,46	24.386,74	123.926,20
							Total IRPJ		235.729,01

O quadro demonstrativo acima indica claramente que, sendo o valor total do IRPJ, apurado mediante a utilização dos valores obtidos no auto de infração, foi tributado Cr\$ 141.983.473,00 de receitas no exercício de 1991 (ano-base de 1990) e Cr\$ 198.103.441,00 de receitas em 1992 (ano-base de 1991).

O demonstrativo elaborado serve para demonstrar que a fiscalização não considerou os efeitos da tributação no exercício em que as receitas foram contabilizadas de forma a compensar a tributação intentada de ofício pela fiscalização.

Bem, a autoridade julgadora de primeiro grau reduziu a tributação relativa ao exercício de 1992 do valor de Cr\$ 141.983.473,62 já considerados no exercício de 1991, restando tributados no exercício de 1992 o valor de Cr\$ 56.119.968,31.

Com esse procedimento ela procurou efetuar a harmonização dos resultados fiscais com os contábeis, no tempo, concluindo que se a receita fora contabilizada no exercício de 1992, mas que, por se tratar de receita atribuível, pela aplicação do regime de competência, ao exercício de 1991, deveria subtrair do valor tributado no exercício de 1992 aquele valor já tributado no exercício de 1991.

Procurou agir, sem dúvida, acertadamente, e o fez, seguramente, diante da constatação de postergação do tributo, fato que não foi considerado pela fiscalização.

Porém, incidiu em falha de raciocínio que a induziu a fazer a reparação apenas de forma parcial.



A melhor metodologia teria sido afastar a tributação do exercício de 1991 (período-base de 1990) sob alegação de que o montante tributado já fora base de incidência, espontaneamente incluída na declaração de rendimentos do contribuinte, no exercício de 1991, calculando apenas os efeitos da postergação dos tributos.

Entendo que se a receita foi apropriada com quebra do regime de competência, como ficou provado nos autos, tendo a recorrente efetuado a tributação no exercício seguinte, deveria, tanto a autoridade lançadora como, por ocasião do julgamento, a autoridade julgadora, calculado os efeitos de tal retardamento na declaração e recolhimento dos tributos e lançado ou cobrado apenas tais efeitos.

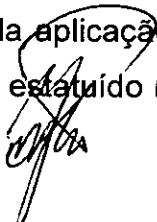
Isso porque os tributos foram recolhidos no ano ou período seguinte.

Diante do instituto da denúncia espontânea, caberia ao fisco cobrar apenas os juros decorrentes do atraso no recolhimento.

Isso não foi feito, preferindo a autoridade fazendária cobrar novamente o mesmo tributo já pago no período seguinte, o que caracterizaria cobrança em dobro, com conseqüente enriquecimento ilícito dos cofres públicos.

Assim, tendo a recorrente oferecido no exercício de 1992 a receita que a fiscalização entendeu, pela aplicação do regime de competência, ser devida no exercício de 1991, pela aplicação do estatuído no PN COSIT n° 02/96, somente poderia ter sido cobrado o valor correspondente aos efeitos financeiros da postergação do tributo, que acabou por ser recolhido no período seguinte, nunca cobrar-se novamente o tributo já recolhido no período seguinte.

Da mesma forma, tendo a recorrente oferecido no exercício de 1993 a receita que a fiscalização entendeu, pela aplicação do regime de competência, ser devida no exercício de 1992, pela aplicação do estatuído no PN COSIT n° 02/96, somente poderia



ter sido cobrado o valor correspondente aos efeitos financeiros da postergação do tributo, que acabou por ser recolhido no período seguinte, nunca cobrar-se novamente o tributo já recolhido no período seguinte.

A autoridade julgadora recorrida pretendeu compensar os efeitos acima mencionados, procedendo à dedução no segundo período do montante cuja tributação foi antecipada para o primeiro período.

Tal procedimento ajustou apenas parcialmente a distorção flagrante existente na cobrança, mas o fez de forma equivocada, o que não lhe retira o mérito de fazer parcial justiça, mas força a complementação e aperfeiçoamento de sua conclusão.

Tudo posto, tendo havido quebra do regime de competência por exclusivo erro contábil, é de se aplicar o conteúdo do PN COSIT n.º 02/96, que impõe à fiscalização o procedimento criado pelo artigo 6º do Decreto-lei n.º 1.598, cuja redação foi trazida no PN 02/96:

"Art. 6º

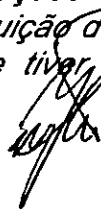
Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídas, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídas do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§5º A inexatidão quanto ao período de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido;

b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º 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 de aplicação do disposto no § 4º.



MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10830.000933/95-31

Acórdão n.º : 105-14.519

10

§ 7º O disposto nos §§ 4º e 6º 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."

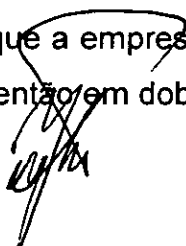
O PN 02/96 adotou postura de verdadeira Instrução Normativa ao determinar que a própria fiscalização devesse tomar a iniciativa em proceder ao estatuido na lei, quando assim se expressou:

"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 excluído do lucro líquido do período-base de competência."(grifei)

Caberia, portanto à fiscalização ter procedido a recomposição dos valores, considerando os tributos já pagos nos períodos posteriores e exigindo, tão somente, na forma do PN 02/96, os efeitos da postergação.

Assim, apesar da ressalva quanto ao acerto apenas parcial da decisão recorrida, cujos efeitos práticos acabam por ser englobados pelo resultado do presente julgamento, o lançamento deve ser cancelado, tanto pelo descumprimento da norma vinculadora do procedimento fiscal (PN 02/96), quanto por já ter os tributos correspondentes sido lançados e recolhidos, como decorrência da declaração da receita, no período seguinte.

E poderia alguém tentar argumentar que o acerto de valores deveria ser feito de outra forma, tributando as receitas em estrita obediência ao regime de competência, com lançamento na forma intentada, para que a empresa, após efetuar o seu recolhimento buscasse a restituição do tributo recolhido (então em dobro) no período seguinte.



Tal procedimento levaria o contribuinte ao recolhimento da multa aplicada por lançamento de ofício, o que ocorreria indevidamente, além de ressuscitar o instituto do *"solve et repete"*, já banido da legislação tributária nacional.

Assim, não há outra forma de reparar o equívoco ocorrido no lançamento, senão promovendo o seu cancelamento.

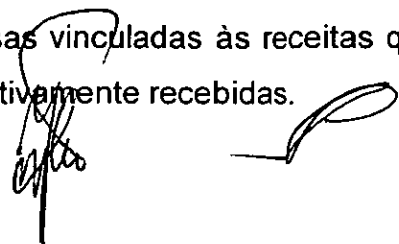
Além disso, é de se apreciar os argumentos expendidos pela recorrente baseados no artigo 282 do RIR/80, genericamente aduzidos na impugnação e objetivamente esbatido no recurso, que autoriza o diferimento da tributação dos lucros, no caso de fornecimentos a pessoas jurídicas de direito público, para o momento do efetivo recebimento.

Não há dúvidas de que o INSS é pessoa jurídica de direito público, sendo por ele devido o pagamento pelos serviços prestados a seus beneficiários.

O art. 282 autoriza o diferimento da tributação do lucro contido no preço dos serviços prestados, nunca o diferimento do total da receita, como pretendido pela recorrente.

Porém, o mecanismo contábil referente à aplicação do PN 02/96 corrige tal distorção, uma vez que a receita é retroativamente considerada, para integrar o período a que competir, o que lhe coloca alinhada à despesas e custos correspondentes.

De qualquer forma, e na mesma linha de raciocínio, deveria a fiscalização ter adotado procedimento coerente com o contido no PN 02/96 e, alternativamente, ou proceder a recomposição dos resultados considerando as receitas pelo regime de competência, antecipando-as, em cumprimento ao disposto no PN 02/96, ou, mediante aplicação do art. 282 do RIR/80, glosar as despesas vinculadas às receitas que tributou e as considerar apenas no período em que foram efetivamente recebidas.



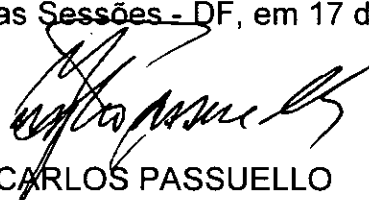
MINISTERIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10830.000933/95-31
Acórdão n.º : 105-14.519

12

Também sob este segundo enfoque, o procedimento fiscal é carente de base e não pode prosperar.

Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 17 de junho de 2004.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO