



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000735/90-68  
Recurso nº : 114.597 - Voluntário  
Matéria : IRPJ - Ex de 1995  
Recorrente : SOCIEDADE CIVIL HOSPITALAR PRESIDENTE  
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO/SP.  
Sessão de : 17 de fevereiro de 1998  
Acórdão nº : 103-19.177

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA  
NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL

Válido o lançamento decorrente do segundo exame em relação a um mesmo exercício quando expressa a autorização prevista no art. 642, § 2º do RIR/80, firmada por autoridade competente.

ESCRITURAÇÃO - REGIME DE COMPETÊNCIA

O disposto no art. 172 do RIR/80 alcança todas as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do imposto com base no lucro real, seja qual for o tipo societário adotado; esse dever legal implica observância compulsória do registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Preliminar rejeitada. Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE CIVIL HOSPITALAR PRESIDENTE.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 MAR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE e RUBENS MACHADO DA SILVA (Suplente Convocado).



Processo nº : 10880.000735/90-68  
Acórdão nº : 103-19.177  
Recurso nº : 114.597  
Recorrente : SOCIEDADE CIVIL HOSPITALAR PRESIDENTE

## RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado, SOCIEDADE CIVIL HOSPITALAR PRESIDENTE, já qualificada nos autos, da decisão de primeira instância que manteve integralmente o lançamento consignado no Auto de Infração de fls. 32, relativo ao imposto de renda pessoa jurídica devido no exercício de 1985, ano-base de 1984.

A exigência fiscal decorre da inobservância do regime de competência no reconhecimento de receitas de prestação de serviços nos meses de novembro e dezembro de 1984 para o ano-base de 1985, circunstância que transformou o lucro real negativo de Cr\$ 83.554.931,00 em lucro real positivo de Cr\$ 1.046.655.166,00. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 25/26, a fiscalização observa que a apropriação das receitas no ano-base seguinte (1985) não gerou simplesmente a figura da "postergação do pagamento do imposto", hipótese onde o tributo é recolhido, embora com atraso. No caso em questão, a autuada, por ter apurado prejuízo fiscal no ano seguinte (1985), nada recolheu de imposto relativo ao exercício de 1986. Houve, no caso, falta total do pagamento do imposto de renda devido no ano-base de 1984, exercício de 1985. Infração capitulada nas disposições dos arts. 153, 154, 155, 157, 164 inciso I, 171, inciso II, 172, parágrafo único, e 387, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80).

Inconformada com o lançamento, a autuada apresentou, dentro do prazo regulamentar, a impugnação de fls. 39 alegando, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração. Afirma que sofreu duas fiscalizações envolvendo o período mencionado sem qualquer restrição sob a forma de oferecimento à tributação da receita relativa aos meses de novembro e dezembro de 1984, estaria ela impedida de autuá-la, pois o art. 149 c/c inciso III, do art. 145, do C.T.N. veda lançamentos em períodos abrangidos por fiscalizações anteriores sem que ad cautelam fosse precedida de processo de revisão conforme determinação legal.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n° : 10880.000735/90-68  
Acórdão n° : 103-19.177

No mérito, entende ser inaplicável e impossível o regime de competência da receita de serviços prestados aos usuários do INAMPS por tratar-se de receita incerta e não sabida, tanto quanto aos valores quanto ao momento de sua apropriação, em decorrência de o crédito solicitado, na maioria das vezes, ser contestado de forma unilateral pelo INAMPS que reduz as despesas efetuadas e a receita pretendida em valores que variam de 30 a 70% sem qualquer esclarecimento ou motivação fática. Afirma que o lucro líquido das receitas foi oferecido à tributação segundo o lucro real no ano de seu efetivo recebimento, deduzidas as glosas efetuadas. O crédito das contas hospitalares somente se cristaliza e se efetiva após o julgamento das contas pelo INAMPS e somente nesse momento é que se constitui de fato e de direito o crédito junto ao INAMPS, premissa básica para o seu lançamento e contabilização. Se assim não fosse, a receita lançada não estaria de acordo com a recebida e a própria demora do sistema não permitiria sequer que o contribuinte tivesse caixa suficiente para efetuar o pagamento de suas obrigações tributárias. Aduz que não houve omissão de receita.

Informação às fls. 51 com a proposta de manutenção do lançamento.

A autoridade julgadora de primeira instância rejeita a preliminar e, no mérito, mantém integralmente o auto de infração, eis que a desobediência ao regime de competência resultou na falta de pagamento do IRPJ do exercício de 1985 por ter a empresa apurado prejuízo fiscal no exercício seguinte. Decisão de fls. 54 assim ementada:

*IRPJ - PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - REJEIÇÃO - Observado os requisitos do § 2º do artigo 642 do RIR/80, é válido o auto de infração que, decorrente de segundo exame em relação ao mesmo exercício, cumpre rigorosamente os requisitos do artigo 142 do CTN, c/c artigo 10, do Decreto nº 70.235/72.*

*POSTERGAÇÃO DE RECEITA - A inobservância do regime de competência na escrituração (Lei nº 6.404/76, art. 177), consiste na apropriação de receita em exercício posterior ao da competência fiscal (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º), constituem fundamentos para o lançamento do IRPJ, se no exercício posterior a empresa apurou prejuízo fiscal.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000735/90-68  
Acórdão nº : 103-19.177

Ciente em 26/01/96 (sexta-feira) conforme atesta o Aviso de Recebimento - AR de fls. 62, a autuada interpôs recurso protocolando seu apelo em 26/02/96. Em suas razões, reitera os argumentos expendidos na peça vestibular para, ao final, requerer o cancelamento da exigência fiscal.

É o Relatório

A handwritten signature consisting of several slanted, parallel strokes.

A handwritten signature consisting of several overlapping loops and a long tail stroke.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000735/90-68  
Acórdão nº : 103-19.177

**VOTO**

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A recorrente argüi, preliminarmente, a nulidade do auto de infração porque no exercício em questão (1985) sofreu duas ações fiscais. De fato, a representação fiscal de fls. 23 noticia que em dezembro de 1986 a recorrente fora notificada pela utilização de "notas frias" relativo ao exercício de 1985 e tendo apurado fato novo (postergação de receitas), a atuante solicitou ao Chefe da Divisão de Fiscalização autorização para proceder a novo exame nos livros e documentos da recorrente. Solicitação deferida conforme despacho datado de 30/11/89.

No que pese os argumentos tecidos pela recorrente peço venia para dela discordar pois entendo a atuante cumpriu a determinação contida no § 2º do art. 7º da Lei nº 2.354/54 (matriz legal do § 2º do art. 642 do RIR/80), segundo o qual em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. Embora a lei tenha definido expressamente as autoridades a que compete autorizar novo exame, também é certo que estas autoridades podem delegar (como de fato delegam) tal competência aos Chefes de cada projeção específica, como no caso dos autos, ao Chefe da Fiscalização, a quem compete coordenar/desenvolver os procedimentos inerentes à fiscalização dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Por esta razão, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

No mérito, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000735/90-68  
Acórdão nº : 103-19.177

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 individualização 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.

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 inci-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

Processo n° : 10880.000735/90-68  
Acórdão n° : 103-19.177

dência 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 (Decreto-lei n° 1.598/77, art. 7°, § 4°). De forma decisiva, o art. 67, inciso XI do Decreto-lei n° 1.598/77 estatuiu:

*O lucro líquido do exercício deverá ser apurado com observância das disposições da Lei n° 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 pelo INAMPS sofrem uma série de glosas não tem o condão de justificar seu procedimento em reconhecer 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 imponible do imposto de renda.

Por todo o exposto, voto no sentido de que se conheça do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, rejeitada a preliminar suscitada para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sugere-se, por oportuno, que por ocasião do cumprimento do acórdão, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

Processo n° : 10880.000735/90-68  
Acórdão n° : 103-19.177

cálculo dos juros de mora deverá atender ao disposto na Instrução Normativa n° 32/97, excluindo a incidência da Taxa Referencial Diária - TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Sala das Sessões (DF), em 17 de fevereiro de 1998.

*Sandra Maria Dias Nunes*  
SANDRA MARIA DIAS NUNES