



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Recurso nº : 117.913 - Voluntário  
Matéria : IRPJ e outros - Ano-calendário de 1992  
Recorrente : CASA DE SAÚDE SANTA TEREZA LTDA  
Recorrida : DRJ em FORTALEZA/CE  
Sessão de : 13 de abril de 1999  
Acórdão nº : 103-19.954

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA  
FATO GERADOR DO IMPOSTO. REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEITA 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 apropiar receita auferida, inobserva o regime de competência, daí resultando o recolhimento do tributo em período subsequente.

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE  
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 CASA DE SAÚDE SANTA TEREZA LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para que na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda na Fonte /ILL, sejam considerados os valores correspondentes à correção monetária da provisão desses



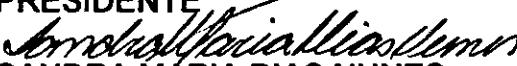
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

tributos, devidos em cada período de apuração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES

RELATORA

FORMALIZADO EM 14 JUN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), SILVIO GOMES CARDOZO, NEYCIR DE ALMEIDA e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

Recurso nº : 117.913  
Recorrente : CASA DE SAÚDE SANTA TEREZA LTDA

## RELATÓRIO

Recorre a este Colegiado CASA DE SAÚDE SANTA TEREZA LTDA, já qualificada nos autos, da decisão proferida em primeira instância que manteve, em parte, o crédito tributário consignado nos Autos de Infração de fls. 03, 11, 17 e 24, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ao PIS/Repique, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, ao Imposto de Renda Retido na Fonte e à Contribuição Social sobre o Lucro, devido nos ano-calendário de 1992.

A exigência fiscal decorre da postergação do imposto de renda pela inobservância do regime de competência na escrituração de receitas pela prestação de serviços ao INAMPS/SUS, com infração aos arts. 155, 157 e § 1º, 171, 172, 173, 280, 281 e 387, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80. Os lançamentos decorrentes estão fundamentados nas disposições dos arts 3º, § 2º, da Lei Complementar nº 7/70 (PIS/Repique); arts. 1º ao 5º da Lei Complementar nº 70/91 (COFINS); art. 35 da Lei nº 7.713/88 (IRRF/ILL); art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88 c/c arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92 (CSL). Integra o crédito tributário a multa prevista no art. 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, equivalente a 100% (cem por cento) do imposto e contribuição devidos.

Irresignada, a autuada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 88, esclarecendo que elaborou sua escrituração contábil com base nos contratos de prestação de serviços os quais, sem exceção, mantinham-se com cláusulas condicionantes à apreciação prévia de uma relação dos serviços prestados, a ser-lhes enviada no mês subsequente a tais serviços para apreciação, conferência e possível pagamento. Alega que o regime de caixa, assim como descrito na legislação do imposto de renda, prevê a escrituração quando da devida entrada dos valores apurados como certos, não agindo a autuada de maneira diversa. Como bem demonstra os contratos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

anexos, os créditos mensais não fluíam de sua vontade e sim de condição contratualmente pactuada com os conveniados. Aduz que a exação fiscal furtou aspectos legais e se ficou em meandros pouco explorados no momento da fiscalização. Para corroborar a sua tese, cita jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, conceito de fato gerador extraído do Dicionário de Direito Tributário e Processo Fiscal Comentado, o art. 282 do RIR/80 e o art. 3º da Lei nº 8.003/90, segundo o qual, nos contratos de fornecimento a preço predeterminado, de bens e serviços, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro da empresa as operações que se concretizaram mas que a receita ainda não foi recebida.

Prosseguindo em seu arrazoado, a autuada transcreve ementa do Ac. nº 103-05.697 desta Egrégia Câmara que, analisando acerca do regime de competência, esposou o entendimento de que mesmo havendo o direito ao recebimento de determinada receita em dado período, só será definida a competência **se esta receita não estiver acoplada qualquer condição (sic)**, circunstância que se amolda perfeitamente à cláusula Quinta do Contrato de Prestação de Serviços celebrado com o Instituto Nacional de Seguro Social – INSS.

Requer, ao final, a insubsistência dos autos de infração, quais sejam, os autos lavrados sob a alegação de postergação de Imposto de Renda, bem como os autos que constituem seus reflexos.

A autoridade de primeira instância, por meio da Decisão nº 00431/98 (fls. 141), julgou parcialmente procedente a ação fiscal para: 1) em relação do imposto de renda pessoa jurídica, adequar a matéria tributável às orientações do Parecer Normativo COSIT nº 02/96; 2) em relação do PIS/Repique, excluir a exigência em razão de a empresa já haver recolhido o PIS com base no faturamento mensal, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores; 3) em relação ao COFINS, excluir a exigência pois essa contribuição tem como base de cálculo o faturamento mensal e a postergação, por inobservância do regime de escrituração de receitas, não influencia a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

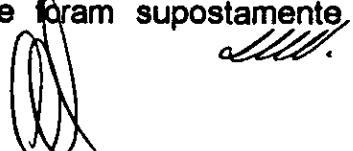
Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

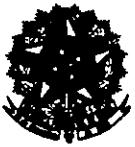
exação; e 4) reduzir a multa de lançamento de ofício de 100% para 75% (setenta e cinco por cento), segundo o entendimento contido no Ato Declaratório (COSIT) nº 001/97.

Registre-se que a diferença do 1º semestre/92 apurada segundo a orientação do PN nº 02/96 resultou majorada ao valor consignado no Auto de Infração; contudo, foi mantido o valor anteriormente apurado, tendo em vista o disposto no parágrafo único do art. 173 do CTN.

Ciente, conforme atesta o recibo de fls. 156, a autuada interpôs recurso voluntário a este Conselho protocolando seu apelo em 03/09/98. Inicialmente, esclarece que buscou a tutela jurisdicional, através do Mandado de Segurança nº 98.14335-1 distribuído à 8ª Vara Federal - CE, obtendo liminar de sustação do depósito previsto no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Medida Provisória nº 1.621-30/97. No mérito, a autuada, citando os arts. 153, III, da Constituição Federal e os arts. 43 e 44 do CTN, afirma que para efeito de tributação, a base de cálculo para o IRPJ só pode ser representada pelo acréscimo patrimonial disponível aproveitado pelo contribuinte, sendo vedada sua cobrança sob o próprio patrimônio do sujeito passivo. Dessa forma, continua a autuada, somente este acréscimo ao patrimônio da pessoa jurídica pode ser submetido à tributação e, nesse diapasão, o IRPJ não pode incidir sobre um valor que não corresponda a este acréscimo patrimonial, sob pena de restar tributado o capital.

Quanto ao repasse de verbas pelos órgãos governamentais, a autuada, insurgindo-se contra a incerta e injusta aplicação do chamado regime de competência, entende que a adoção de tal regime estar-se-ia ofendendo o princípio da capacidade contributiva, uma vez que está se tributando receita ainda não "experimentada". Aduz que, em consonância com o art. 10, § 3º, alínea "a", do Decreto-lei nº 1.598/77 (matriz legal do art. 360 do RIR/94) existe a possibilidade jurídica de se ver configurado o fato gerador para apuração da base de cálculo de tributos federais, no caso de contratos com entidades governamentais, a tributação proporcional da receita recebida com o diferimento do lucro. A autuada entende que as receitas que foram supostamente





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

postergadas são provenientes dos contratos firmados com o SUS/IMANPS, portanto, ente de direito público, que sequer poderiam ser acionadas para adimplemento dos contratos em atraso. Cita o Acórdão nº 108-04.665 em abono a sua tese. Requer ainda a realização de nova perícia dos documentos acostados para ao final, pedir seja julgada insubsistente a autuação fiscal.

É o Relatório. 





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

V O T O

Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, estando a Recorrente sob a tutela judicial relativamente ao depósito prévio do valor eqüivalente de, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal. A ele conheço.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o princípio da capacidade contributiva inserido no art. 145 da Constituição Federal, segundo o qual "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte", é norma que somente obriga o legislador ordinário.

Com efeito, a aplicação desse princípio envolve não só a técnica de tributar adequadamente segundo o princípio da capacidade econômica dos contribuintes como também mediante a utilização das diversas formas de exoneração. "É óbvio que não se pretende definir em lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta." (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*: São Paulo. Saraiva, 1997, p.135).

Como se vê, cabe ao legislador ordinário definir os limites e procedimentos a serem estabelecidos. E ao Poder Judiciário, cabe examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, in concreto, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte, está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

No caso dos autos, a exigência decorre de inobservância das normas fiscais quanto ao registro das receitas auferidas pela prestação de serviços. Não se trata, à evidência, de avaliar sua capacidade contributiva perante o seu patrimônio, mas de ressarcir o Erário do imposto que deixou de ser pago em razão da prática de uma infração.

No mérito, trata-se de lançamento fundamentado em postergação na contabilização de receitas pois, segundo entende a Recorrente, só poderia reconhecer a receita no momento em que efetivamente a recebeu. Data vénia, 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. 214 do RIR/94 (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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

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 imponível 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. 193 do RIR/94).*

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 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

10

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

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 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 financeiramente não recebida faz, ou não, nascer o fato imponível 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.

No que se refere ao tratamento tributário dispensado às pessoas jurídicas que mantêm contratos com entidades governamentais, disciplinado no art. 10 do Decreto-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

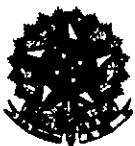
Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

lei nº 1.598/77, melhor sorte não acolhe a Recorrente. Primeiro porque o tratamento tributário diz respeito ao diferimento do lucro (e não das receitas), que será computado na determinação do lucro proporcionalmente às receitas recebidas; segundo porque o dispositivo, na verdade, está dirigido às empresas de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos a longo prazo (art. 358); e terceiro porque o permissivo legal impõe a observância do critério durante toda a receita do contrato, diga-se, de longo prazo.. A inobservância de procedimentos uniformes implica nas consequências da postergação do imposto. Por esta razão, discordo do entendimento exarado no Ac. 108-04665 citado na peça recursal, no qual se pedia o mesmo tratamento. Quanto ao Ac. 103-05.697, é de se registrar que o seu conteúdo em nada socorre a Recorrente; ao contrário, reforça o argumento do reconhecimento da receita pelo regime de competência.

Vencida esta etapa, passamos à análise da determinação da matéria tributável, pois verifico que a decisão recorrida refez os cálculos adotando a orientação contida no PN COSIT nº 2/96. De fato, a recomposição dos resultados deve ser efetuada com observância da norma contida no art. 171 do RIR/80, fundamento legal para exigência do imposto sobre receitas apropriadas indevidamente em período diverso daquele a que competia.

O procedimento esclarecido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação consubstanciado no PN nº 2/96, determina que os valores acrescidos ao lucro líquido do período devem ser corrigidos monetariamente, bem como os valores das diferenças do imposto e da contribuição social sobre o lucro, considerando-se seus efeitos em cada balanço de encerramento de períodos-bases subsequentes, até o período-base de término da postergação (letra "d" do item 5.3)

Ocorre que a autoridade de primeira instância, ao proceder a aplicação das orientações contidas no citado Parecer Normativo, não considerou na recomposição dos resultados, o valor da correção monetária correspondente aos tributos devidos em razão da postergação, com reflexos evidentes na determinação das bases de cálculo dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

mesmos. Portanto, para expurgar os efeitos inflacionários do resultado da pessoa jurídica, é mister proceder à correção monetária dos tributos devidos em razão da inobservância do regime de competência, considerando-se tais valores na determinação do lucro real, da base de cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido.

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 que na determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, da contribuição social sobre o Lucro e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, sejam considerados os valores correspondentes à correção monetária da provisão desses tributos devidos em cada período de apuração.

Sala das Sessões (DF), em 13 de abril de 1999.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Sandra Maria Dias Nunes".  
SANDRA MARIA DIAS NUNES

A simple black circle, likely a stamp or a mark indicating the document has been verified.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13315.000086/96-11  
Acórdão nº : 103-19.954

**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 14 JUN 1999

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

Ciente em, 14 JUN 1999  
  
NILTON CÉLIO LOCATELLI  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL