



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA**

Mfaa-6

Processo nº : 13708.001270/92-69  
Recurso nº : 136.666  
Matéria : IRPJ - EX: 1991  
Recorrente : ELETRO FORMA LTDA  
Recorrida : 1ª TURMA-DRJ-JUIZ DE FORAMG  
Sessão de : 04 DE DEZEMBRO DE 2003  
Acórdão nº : 107-07.458

**IRPJ. Ex. 1.991 – APROPRIAÇÃO DE RECEITAS.**

**I - CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS COM CLAUSULA DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA -** Comprovado que os serviços foram executados antes do encerramento do período de apuração do IRPJ, e seus custos devidamente escriturados, justifica-se a exigência do reconhecimento da atualização contratada, independente do efetivo pagamento pelo tomador dos serviços.

**II – POSTERGAÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA – JUROS MORATÓRIOS SOBRE DUPLICATAS A RECEBER –** Não tem cabimento a aplicação pura e simples do regime de competência para apropriação de juros moratórios quanto a situação de caracterizada inadimplência de clientes aponta a incerteza quanto ao seu efetivo recebimento.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELETRO FORMA LTDA.

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

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 MAR 2004

Participaram, ainda do presente julgamento os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MÁRCIO MONTEIRO REIS (Procurador da Fazenda Nacional).

Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

Recurso nº : 136.666  
Recorrente : ELETRO FORMA LTDA

## RELATORIO

A autuada já qualificada nestes autos recorre a este Colegiado, através da petição de fls.319/321 , protocolada em 18-06-03, do Decidido pela 1ª Turma do Colegiado DRJ/JFA Acórdão nº 3.063 fls. 309/315 – cientificado em 23-05-03, que considerou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração relativo ao IRPJ.

### GARANTIA DE INSTÂNCIA

Arrolamento de bens realizado pelo contribuinte Fls. 322/3.  
Não há manifestação da Unidade Preparadora sobre o arrolamento dos bens..

### ILÍCITOS DESCRITOS NO AUTO DE INFRAÇÃO

- 1) **POSTERGAÇÃO DE RECEITA.** Nota fiscal 379- IBM – serviços realizados nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1.990. Enquadramento Legal. Art. 171 do RIR/80. Penalidade 50%.
- 2) **ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS RELATIVAS A PROMOÇÕES.** Pagamentos Antecipados as Empresas: a) Guazzeli Associados, Feiras e Promoções; b) Alcântara Machado Promoções. Enquadramento Legal: art. 171/RIR-80.
- 3) **POSTERGAÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA.** Varias Notas fiscais dos meses de outubro e novembro de 1.990, não apropriação pelo regime de competência sobre receitas financeiras obtidas no pagamento de duplicatas em atraso. Enquadramento Legal: Art. 171, 253 e 254 do RIR/80.
- 4) **ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS RELATIVA A CONTA DE CONSERVAÇÃO DO IMOBILIZADO.** O Gasto refere-se a despesas pagas antecipadamente, os quais pertencem ao ano base de 1.991. Enquadramento Legal: Art. 171 do RIR/80.
- 5) **GLOSSA DE DESPESAS DE VIAGEM.** Despesas de viagem efetuada pelo Engenheiro Alexandre Radspieler Vargas – Curso Missão Industrial realizado no Japão/Coréia. Enquadramento Legal: art. 191 e 209, II,. Motivo fiscal da Glosa: A viagem não teve como objetivo a realização de qualquer tipo de operação comercial com o

exterior, pois inclusive a empresa nunca efetuou nenhuma venda externa, e o objetivo da viagem foi com o intuito de modernizar a qualidade de mão de obra do contribuinte e introduzir novos métodos operacionais, conforme resposta prestada pela empresa. Observa a autoridade fiscal que referido custo de formação custo contribuirá para mais de um exercício, conseqüentemente deveria ser ativado para futuras amortizações. Enquadramento Legal: Art. 209, II do RIR/80.

**6) IMOBILIZAÇÃO LANÇADA COMO DESPESA.** Ampliação da Central Telefônica. Enquadramento Legal: art. 227 do RIR/80.

#### **EMENTA DO DECIDIDO PELO COLEGIADO DA DRJ**

*"IRPJ – APROPRIAÇÃO DE RECEITAS. As receitas devem ser apropriadas pelo regime de competência; efetuada a entrega do bem vendido e considerados os custos correspondentes, igualmente deve ser considerada toda receita relativa ao valor da venda, independente do seu efetivo recebimento.*

*RECEITA FINANCEIRA. O ganho apurado decorrente da atualização dos direitos de crédito deve ser incluído no período-base a competir, em subordinação ao regime de competência.*

*CUSO DO EXTERIOR. Os desembolsos efetuados com o objetivo de aperfeiçoar tecnicamente o empregado em matéria que tenha estreita vinculação com a atividade da empresa e deva, portanto, reverter em benefício desta, quando necessários e normais para a pessoa jurídica no desempenho de sua atividade, são essencialmente operacionais".*

Lançamento Procedente em Parte.

#### **O DECIDIDO:**

1 – Manteve a exigência sobre Nota fiscal 379- IBM – serviços realizados nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1.990.

2 – Manteve a Exigência sobre O ganho apurado decorrente da atualização dos direitos de crédito deve ser incluído no período-base a competir, em subordinação ao regime de competência.

3 – Afastou a exigência sobre as despesas de viagem.

4 – Afastou a exigência dos juros com base na TRD período de 4/2/91 a 29/07/91

As RAZÕES DO APELO DO CONTRIBUINTE são lidas ao Plenário em sua totalidade.

É o relatório

VOTO

Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS - Relator

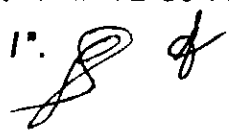
O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade, dele conheço.

A matéria oferecida a julgamento deste plenário objeto de apelo tem como acusações: (i) *Postergação de receitas decorrentes dos serviços prestados pela IBM do Brasil;* (ii) *Postergação de receitas financeira decorrente de duplicatas que foram recebidas com atraso, cujo entendimento da autoridade fiscal tais receitas devem ser considerados no período de competência, e não por ocasião do efetivo recebimento.*

A primeira acusação trata de falta de reconhecimento dos efeitos inflacionários sobre serviços prestados pela recorrente a IBM no ultimo trimestre de 1.990.

Compulsando-se os documentos acostados aos autos, conclui-se que o acordo de reajuste do preço pelos serviços prestado a IBM, referia-se inclusive a aqueles prestados no ultimo trimestre de 1.990.

A solicitação de reajuste foi requerida junto a IBM em novembro de 1.990, conseqüentemente têm-se que a autuada já tinha pleno conhecimento de seus valores, portanto correta a exigência fiscal, como bem anotou a Relatora do Colegiado de Primeira Instância, inclusive seu embasamento legal – *“Art. 171/172 do RIR/80, e Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 50, art. 6º, I”.*



Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

Por outro lado importante a observação feita pela Relatora de primeira instância, o próprio contrato tido com a IBM – doc. de fls. 119 já previa indexação de 30 dias.

Do acima exposto, concluo que não assiste razão a recorrente, devendo ser mantida a exigência sobre o não reconhecimento dos reajustes com a IBM.

Da segunda acusação, com razão a contribuinte.

A exordial inaugural do procedimento Fiscal mantida pelo Colegiado de Primeira Instância, exige o reconhecimento dos juros sobre duplicatas a receber, que, embora já vencidas, não foram liquidadas no exercício de competência.

Os Juros e encargos moratórios previstos em duplicatas por eventual pagamento fora do prazo de vencimento, não podem que se confundir com juros ou variações monetárias contratadas em regulares operações financeiras ou de crédito.

Juros e encargos moratórios decorrem de inadimplência do devedor. Conseqüentemente, sua efetiva realização ocorre no momento do efetivo recebimento destes, uma vez que existe a possibilidade do devedor inadimplente sequer vir a quitar o referido título ou duplicata.

Vale dizer, em situação de caracterizada inadimplência, em que há dúvidas quanto ao recebimento do próprio produto da venda que já sofreu a incidência de todos os tributos cabíveis, entendo que não tem lugar a aplicação pura e simples do regime de competência que, evidentemente, pressupõe que esteja presente a razoável certeza quanto a realização da receita, o que não ocorre, reitero, em situações de caracterizada inadimplência de clientes, como é o caso da recorrente.

Exigir-se o reconhecimento destes como rendimento tributável antes do seu efetivo recebimento, macula o contido no artigo 43 do CTN, vez que não estão presentes os pressupostos básicos - *da disponibilidade financeira, ou econômica,*



Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

*pois, em face da inadimplência do devedor, há fundadas dúvidas quanto a realização da renda.*

**Não presentes os pressupostos básicos necessários ao acima exposto, improcede é a exigência do IRPJ e CSLL por ferir á capacidade contributiva do sujeito passivo.**

**Nesta ordem de juízos, encaminho meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, no sentido de manter a exigência sobre os serviços prestados a IBM, e afastar à exigência sobre os encargos moratórios previstos em duplicatas de clientes em situação de inadimplência.**

É como voto

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 2003.

  
EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS

Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

## VOTO VISTA

Conselheiro NATANAEL MARTINS

Dada a questão relativa à apropriação de encargos moratórios em face de inadimplência de clientes, em que a fiscalização, aplicando o regime de competência, imputou a cobrança de IRPJ e de CSL por entender que, pela adoção do regime de caixa pela recorrente, estes teriam sido postergados, requeri ao I. Presidente, pela relevância da matéria, proferir meu voto por escrito.

Tenho visto, ao longo de minha atividade neste Conselho, uma crescente idolatria ao princípio (regime) de competência como se este, embora de inegável peso, fosse o único dos princípios que devem nortear a Ciência Contábil e os trabalhos de seus operadores e, conseqüentemente, fosse o único a nortear a apuração do lucro (base do IRPJ/CSL) ou da receita tributável (base do PIS/COFINS).

Realmente, pouco debate se vê quanto à aplicação dos demais princípios que norteiam a contabilidade, sobretudo daqueles que conformam (ou informam) a aplicação de outros princípios.

Os dias que se seguem, em que a insegurança das relações econômicas/comerciais é notícia recorrente na mídia escrita e falada, sobretudo em razão da quebra de enormes conglomerados de empresas, sejam elas do ramo financeiro ou não, estão a indicar que, ao lado da necessidade de imediata implementação de medidas transparentes no mercado financeiro e de capitais, a questão da adequada aplicação dos princípios que regem a contabilidade, necessita de urgente repensar.

Com efeito, o direito, especialmente no que nos interessa o direito tributário, deve também se amoldar a esse contexto, especialmente tendo-se presente a existência de tributos que gravam o faturamento ou a receita (PIS/COFINS) e que,



Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

pela letra fria da lei, não permitem a exclusão, de sua base de cálculo, de valores não recebidos em face da inadimplência de clientes.

É verdade que, segundo o denominado regime de competência, as receitas devem ser registradas assim que o seu titular tenha envidado todos os esforços que o negócio entabulado lhe imponha, vale dizer, nas atividades industriais ou de serviços, na quais a recorrente se insere, a receita, ordinariamente, deve ser reconhecida assim que se tiver por perfeito e acabado o contrato de compra e venda ou tiver sido executada a prestação de serviços contratada, independentemente do recebimento do seu valor.

Entretanto há situações em que demais princípios que norteiam a contabilidade, especialmente o da prudência ou do conservadorismo, impedem a adoção plena do regime de competência.

Tal fato naturalmente ocorre quando se verificam fundadas dúvidas quanto à segura realização da receita, como se dá, v.g., quando a inadimplência do devedor restar caracterizada, como é o caso dos autos.

No setor financeiro, o Banco Central do Brasil, guardião do mercado financeiro e, conseqüentemente, da higidez do mercado financeiro, há décadas padronizou regra contábil (tem competência para tanto) que, caracterizada a inadimplência de devedores, limita a plena aplicação do regime de competência.

Vale dizer, impõe o Banco Central às instituições financeiras que, passados 60 dias de inadimplência, não mais possam lançar, a resultados, créditos que tenham contra devedores inadimplentes, obrigando a que tais valores sejam lançados em contas retificadoras do ativo, denominadas de rendas a apropriar, passando as receitas, a partir desse evento, a ser reconhecidas à medida de seu efetivo recebimento.

Na seara tributária inexistia regra expressa o que de forma semelhante à do BACEN veio a se verificar quando do advento da Lei 9430/96, art. 11.



Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

Pois bem, a recorrente, como visto do relatório e voto, como não poderia deixar de ser, em suas receitas ordinárias, decorrentes da venda de bens ou de serviços, fazia plena aplicação do regime de competência, não o adotando, todavia, em razão da possibilidade de recebimento de encargos financeiros de clientes inadimplentes, dado que neste caso a única certeza que se tinha era a situação de inadimplência de seus clientes.

Ora, por tudo quanto já se disse, não vejo como censurar a atitude da recorrente ao contabilizar tais receitas extraordinárias à medida de seu efetivo recebimento, dado que, na espécie, o regime de competência não podia ter plena aplicação, devendo, portanto, prevalecer a prudência, como assim a recorrente fez prevalecer.

Para não mais me alongar, peço vênias para tomar, como se meu fosse, o voto proferido pelo I. Conselheiro Paulo Roberto Cortez, no Acórdão 107- 060/2, quando então ainda prestigiava esta Câmara:

***“De fato, o reconhecimento de uma receita, à luz dos princípios fundamentais da contabilidade, não se faz apenas porque alguém recebe a outorga de outrem, ainda que do Poder Judiciário, de um direito creditório exercitável contra terceiros. Pelo contrário, o reconhecimento de receita pressupõe a sua efetiva realização, no sentido de que não restem dúvidas acerca da real capacidade de auferimento do ganho.***

***Eliseu Martins, mestre dos mestres na arte da Contabilidade, em estudo absolutamente aplicável ao caso em questão, tratando do Regime de Competência das Instituições Financeiras, escreveu:***

***“Regime de competência não é apropriação, pura e simples, das receitas financeiras por decorrência do tempo. Exige-se o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil***

Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

*nos impõe, e entre elas, a do alto grau de certeza de recebimento. Nos casos de operações com clientes com dificuldade de pagamento, deve-se cessar a apropriação de receita financeira "pro rata tempore", deixando-se para reconhecê-la, prudentemente, apenas no efetivo recebimento".(Boletim Temática Contábil, 1990, nº 36, IOB Informações Objetivas.*

*Noutro, estudo, em artigo denominado "Ponderações sobre a provisão para créditos de liquidação duvidosa em instituições financeiras", por tudo e em tudo aplicável ao caso em questão, anotou Eliseu Martins:*

*"afinal, receita financeira apropriada por regime de competência só tem sentido econômico e contábil quando é muito alto o nível de segurança de seu recebimento" (Informativo Dinâmico IOB nº 474, 1996)*

*Outra não é a opinião de Bulhões Pedreira:*

*"As receitas financeiras consideram-se ganhas no momento em que se completa a ocorrência de todos os fatos necessários para que a pessoa jurídica adquira virtualmente (a) o direito de recebê-la e (b) o poder de dispor do seu valor em moeda.*

*...*

*Nas instituições financeiras, os juros e descontos são receitas de serviços que constituem o objeto da pessoa jurídica. Por isso, salvo quando há dúvidas fundadas sobre o recebimento do crédito, consideram-se ganhos "a medida em que decorre o tempo"(Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Justec - Editora, Rio, 1979, pg. 473).*

*Na verdade, as lições de Eliseu Martins e Bulhões Pedreira nada mais representam do que a aplicação do princípio da prudência, assim explicitado na Resolução nº 750, de 29.12.93, do Conselho Federal de*



Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

**Contabilidade, baixado com o objetivo de dispor sobre os princípios fundamentais de contabilidade:**

**"Art. 10 - O princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.**

**§ 1º - O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.**

**§ 2º - Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.**

**§ 3º - A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável".**

**Ora, se pelas características do crédito houver fundadas dúvidas quanto a sua efetiva realização, em face da aplicação do princípio da prudência, o regime de competência cede passo, devendo a receita ser reconhecida se e quando efetivamente realizada, como se dá nos casos de créditos de liquidação duvidosa em que o contribuinte pode e deve cessar a sua atualização quando porque incerta a sua realização, ou mesmo sequer se reconhecer o crédito quando desde logo se apresente incerta a sua realização.**

**Note-se que, não obstante o subjetivismo da regra (sua aplicação depende da análise de cada caso concreto), a sua aplicação se impõe não apenas em face da ciência contábil mas também em razão do próprio ordenamento jurídico, cabendo naturalmente ao contribuinte a prova de sua**



Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

*correta adoção, isto é, de que o crédito não teria sido reconhecido em face de fundadas incertezas quanto a sua realização.*

*Com efeito, se, de conformidade com o disposto do Decreto-lei 1598/77 o lucro líquido, ponto de partida para a definição do lucro real, base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, também da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, deve ser determinado com observância dos preceitos da legislação comercial (Art. 6º, § 1º), se, a teor do disposto na lei das sociedades anônimas, o lucro líquido da companhia deve ser apurado com obediência aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (Lei 6404/76. art. 177), tem-se que todos esses princípios, sem exceção, foram juridicizados e não somente podem como devem ser observados, tanto pelo contribuinte, quanto pelo fisco obviamente.*

*Alias, não sem razão que o legislador, na lei 6404/76, na seção relativa à Demonstração do Resultado do Exercício, ao se referir à determinação do resultado do exercício, ter dito que serão computados:*

*"as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda",*

*em clara mensagem de que, embora não realizado em moeda, o ganho, desde que efetiva e potencialmente realizável, pode e deve ser escriturado.*

*Pois bem, no caso concreto, o crédito que pretende a fiscalização deva, pela recorrente, ser reconhecido, decorre de sentença judicial em que o ex-diretor da empresa foi tido como responsável pelo dano causado a seu cliente, adquirindo esta, portanto, contra este, o direito de regresso. Trata-se portanto de credito, pela sua própria natureza, de difícil ou improvável realização, mormente diante da circunstância, como noticiam os autos do processo judicial, de ser o devedor pessoa interdita judicialmente (sua esposa, diante dos graves distúrbios sofridos pelo marido, obteve a sua curatela), sem nenhum bem*



Processo nº : 13708.001270/92-69  
Acórdão nº : 107-07.458

**registrado em seu nome e por esta mantido, conforme alega a recorrente, referindo-se ao processo judicial em que se requereu a curatela do seu ex-diretor (cf. fls. 370/371).**

Por tudo isso e considerando que quanto ao outro item do auto de infração acompanho "in totum" as considerações do ilustre Relator, voto pelo provimento parcial do recurso, propondo a exclusão do auto de infração, das receitas financeiras tidas como postergadas.

Sala das Sessões-DF, 04 de dezembro de 2003.



*Natanael Martins*  
NATANAEL MARTINS