



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94  
Recurso nº. : 116.475  
Matéria : IRPJ - EX: 1992  
Recorrente : VIAÇÃO CASTRO LIMITADA  
Recorrida : DRF em SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 03 de junho de 1998  
Acórdão nº : 103-19.452

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - NÃO CONTABILIZAÇÃO NO PERÍODO-BASE - A receita relativa à prestação de serviços deve ser contabilizada no período-base em que o serviço foi prestado.

PIS - LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE NA RECEITA BRUTA - CANCELAMENTO - É de ser cancelado o lançamento do PIS efetuado sobre a receita bruta, com fulcro nos Decretos-Lei ns. 2.445/88 e 2.449/88 - Resolução 49/95 do Senado Federal .

COFINS - DECORRÊNCIA - No que for procedente o lançamento referente ao IRPJ deve acompanhá-lo aquele referente ao COFINS, tendo em vista na relação de causa e efeito entre ambos.

Ação Fiscal Procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIAÇÃO CASTRO LIMITADA.

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

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

FORMALIZADO EM: **17 JUL 1998**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94  
Acórdão nº : 103-19.452  
Recurso nº. : 116.475  
Recorrente : VIAÇÃO CASTRO LIMITADA

### RELATÓRIO

A Recorrente foi autuada em 18.08.94, com exigências tributárias referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Programa de Integração Social e Contribuição para a Seguridade Social, no que diz respeito ao ano-base de 1992, exercício de 1993.

A Autoridade de primeira instância, julgando o feito, considerou parte da citada autuação procedente, exonerando, entretanto, outra parte.

Nessa mesma e única decisão o Julgador singular, DRJ-SP, encaminhou o processo à DRF local (DRF SP C.Norte) para, dentre outras providências, "3) emissão de notificação de lançamento referente ao PIS/REPIQUE calculado na forma determinada pelo artigo 3º., § 2º. da Lei Complementar n. 07770, de acordo com o demonstrativo abaixo "a lançar", devendo-lhe ser concedido o prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da respectiva impugnação".

Nos termos das normas processuais vigentes, a partir da decisão de primeira instância o feito, no que se refere à parte exonerada, foi separado da parte referente à parte mantida, formando-se assim novo processo, com número, 10880.033454/94-98 - Recurso (de ofício) n.115.812 e curso separados.

A fls. 129 do citado processo referente ao Recurso de ofício, consta a informação de que tendo havido agravo "em relação ao IRPJ, abriu-se novo processo cujo nº. 13808.000715/97-42, conforme determina a Portaria n. 4.980 de 04.10.94, parte B do anexo". A essa informação foi grampeada ficha de protocolo referente ao citado processo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

O presente processo, de número 13.808.004553/97-94, trata da parte mantida do auto e do Recurso Voluntário interposto pela parte.

Este feito teve início com o Auto de Infração de fls. 01, datado de 18.08.94, exigindo do contribuinte o recolhimento de tributos relativos a : Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Programa de Integração Social e Contribuição para a Seguridade Social.

As exigências contidas no citado auto têm os seguintes valores, expressos em UFIR, no que se refere aos tributos:

IRPJ.....	314.192,81
PIS .....	2.227,05
CSS .....	6.852,47.

A esses montantes foram acrescidos juros de mora e multa de 100% (art. 4º., I, Lei n. 8.218/91).

No Termo de Verificação, integrante do auto, fls. 07, o fiscal autuante explicita as razões de fato que embasaram suas exigências, que, resumidamente, são as seguintes:

- A empresa autuada é contratada pela CMTC (Companhia Municipal de Transportes Coletivos), para prestação de serviços de transportes;
- Os documentos remetidos à Receita Federal pela CMTC informam valores de pagamento efetuados à empresa autuada, no decorrer de 1.992 (Cr\$ 49.189.800.000,00), diferentes daqueles informados na respectiva declaração do IRPJ, exercício de 1.993 (Cr\$ 43.149.087.101,55);
- a diferença se deve ao fato de a empresa haver adotado o regime contábil de caixa no citado exercício de 1.993, ano-base de 1.992;
- esse procedimento é incabível, tendo em vista que o regime de competência recomendado pela legislação comercial para sociedades por



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

ações (Lei n. 6.404/76, art. 177), foi encampada pela lei tributária para todas as empresas que pagam o imposto de renda pelo lucro real;

- não é o caso de se falar em postergação de pagamento do imposto pois no período base em que foi contabilizada a receita (no caso, janeiro de 1.993) não ocorreu recolhimento do imposto, tendo em vista que a empresa então apurou prejuízo fiscal.

- as bases legais indicadas para sustentar o auto são, principalmente: art. 197, 219, 992, I, do RIR.

Em sua impugnação, fls. 25, a empresa apresenta, resumidamente, a seguinte argumentação:

- a tributação em tela é ilegal pois os valores apontados não foram recebidos pelo contribuinte, não tendo, portanto, ocorrido o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional;

- até o final do ano-base de 1.992, o valor de Cr\$ 6.040.712.898,50, ainda não havia sido integrado ao patrimônio do sujeito passivo, isto só veio a se concretizar em 1.993, como consta do próprio auto;

- a lei comercial é aplicável tão somente nas relações societárias, não regulando as relações fisco - contribuinte, a qual é regulada pelo Código Tributário Nacional, revelando-se assim a autuação ilegal por apoiar-se em legislação estranha à matéria tratada;

- até a data do encerramento do balanço a autuada não dispunha de meios de apurar os valores devidos a título de imposto de renda relativos à prestação de serviços em tela, pois, segundo o contrato que regia sua relação com a CMTC, os valores dependem de ratificação posterior daquela companhia;

- conforme o princípio constitucional da capacidade contributiva o contribuinte não poderia pagar imposto se ainda não havia sido remunerado;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

- nos termos do art. 360 do RIR a empresa poderia se apropriar das receitas na medida em que as mesmas fossem sendo efetivamente realizadas, sendo assim a conduta da recorrente concorde com a lei,

lembrando-se ainda que o contrato tem prazo superior a 12 meses; a CMTC é empresa de economia mista e trata-se de fornecimento de serviços;

- de qualquer forma a base tributável do auto deveria ser reduzida tendo em vista o excesso de realização do lucro inflacionário, pois, tendo apurado prejuízo na elaboração do balanço referente ao ano-base de 1.992, a empresa, espontaneamente, realizou 83,80% do lucro inflacionário acumulado (Cr\$ 6.849.012.500,79), não obstante o fato de haver obrigatoriedade de realização de apenas 26,33649% do mesmo (Cr\$ 2.123.444.582,00);

- assim, caso mantida a apropriação preconizada no auto, a Recorrente pede que se retorne à situação anterior, adotando-se o percentual obrigatório de 26,3649% apurado no LALUR, reduzindo-se assim a base de cálculo para Cr\$ 1.315.144.981,00, face ao prejuízo de Cr\$ 4.725.567.917,00 anteriormente apurado.

Traz ainda a Impugnação diversas citações à doutrina, jurisprudência judicial e administrativa que julga dar força a seus argumentos.

O Julgador de primeira instância ao apreciar o feito, sobre a parte que julgou procedente expendeu, em resumo, a seguinte argumentação:

- A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das Leis Comerciais e Fiscais e abrangendo todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente (art. 157 do RIR/80);

- nos termos do art. 187, § 1º, "a", da Lei n. 6.404/76, na determinação do resultado do exercício serão computados: as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

- a citada Lei n. 6.404/76 é uma lei comercial mas deve ser observada pelas empresas tributadas pelo lucro real, sendo que receita auferida não se confunde com receita recebida, como pretende a impugnante;
- o prazo para a entrega da declaração do IRPJ, exercício de 1.993 e o pagamento do Imposto integral ou primeira parcela venceu apenas em 31.05.93, "por mais que envolvam dificuldades para aferição das receitas, até o quinto mês subsequente ao encerramento do período-base, sem sombra de dúvidas tudo estará definido";
- "Não poderá ser desvinculada a receita do custo correspondente. Lançar o custo sem lançar a receita equivale a diminuir tributos. A menos que a Lei determine";
- diferentemente do que afirma a impugnante, o art. 282 do RIR/80 permite o diferimento do lucro de contratadas de pessoa ligada a serviços públicos até o efetivo recebimento, o que não guarda similaridade alguma com o procedimento da impugnante de não registrar receitas de serviços prestados no período;
- "o relevante, para efeitos tributários é o período da prestação dos serviços";
- "assim, a requerente se equivoca em relação ao RIR, pois não há previsão legal para diferir receitas pois os custos e despesas devem ser registrados quando incorridos e as receitas deverão acompanhá-los";
- conclui-se, pois, que, no caso, houve ocorrência de fato gerador; as receitas deveriam ser contabilizadas no período-base em que os serviços foram prestados; a fiscalização obedeceu ao CTN, de vez que o vencimento do imposto ocorreu apenas cinco meses após o encerramento do período-base, sendo por esse motivo, também, totalmente respeitado o princípio constitucional da "capacidade contributiva".

Em seus considerandos a autoridade julgadora singular alegou ainda que:

- para diferir a tributação do lucro inflacionário não realizado, é absolutamente necessário que a opção seja manifestada, de forma e inquestionável, no ato de entrega da declaração de rendimento, sendo isso



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

o que também afirma o AC 1o.CC 105-2815/88 - DO 17.03.89, esclarecendo ainda que será fato impeditivo de complementações de preenchimento a destempo, visando elidir incidência tributária;

Em seu Recurso, tempestivo, fls. 13, a empresa reprisa os argumentos apresentados na Impugnação, juntada ao processo do Recurso de Ofício, aprofundando, entretanto alguns pontos que, resumidamente, são os seguintes:

- O STJ, através da 1a. Turma - REsp. n. 46.430RS, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJU 25.09.95 entendeu que o fato gerador do imposto de renda identifica-se com a concreta disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento (CTN 116);

- O 1o.CC assim se posiciona sobre esta matéria: AC 107-2.112, DOU 07.01.97, "segundo o regime de competência ou econômico, as receitas recebidas antecipadamente não configuram, desde logo, lucros tributáveis, que são determinados após a prestação de 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"; (fls. 25);

- Também nessa linha é o AC n. 104.9.219, DOU de 25.01.93 onde se vê que "não comprovado o recebimento referente às vendas efetuadas no final do ano base, as despesa, oriundas da comissão incidente sobre as mesmas, não poderão ser apropriadas naquele exercício, uma vez que estas dependem de evento futuro, e, portanto, ainda não se encontram juridicamente disponíveis para o beneficiário";

- ainda que fosse possível à Recorrente determinar precisamente o valor da receita por ela recebida da CMTC, conforme argumenta a decisão recorrida, o fato gerador só ocorreu no ano de 1993, razão pela qual não poderia ser introduzido na declaração do ano base de 1992 ;

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

VOTO

Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, Relator:

1. APLICAÇÃO DA LEI N. 6.404/76

É entendimento bastante assente na jurisprudência e doutrina tributária que, quanto ao regime de apropriação de receitas e custos, aplica-se às empresas declarantes pelo lucro real o que dispõe a Lei n. 6.404/76.

A esse respeito *Hiroshi e Fábio Higuchi*, na obra *Imposto de Renda das Empresas*, Editora Atlas, pág. 96 detalham o seguinte:

*“As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem, com raras exceções, reconhecer os resultados das receitas pelo regime de competência. O § 1º. do artigo 187 da Lei das Sociedades Anônimas, a principal lei comercial, determina que na apuração do lucro do exercício social 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.*

*O regime de competência significa que as receitas de vendas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas, independentemente de recebimento em dinheiro”.*

A respeito, parece-nos interessante transcrever alguns trechos correlatos encontrados na obra *Tributação das Pessoas Jurídicas*, de Mary Elbe G. Queiroz Maia, Editora UnB, 1997, pág. 123 e seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

*"Como regra, a lei fiscal considera como período de competência aquele em que ocorre o fato gerador do tributo, aquele em que se dá a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento independentemente da disponibilidade financeira (caixa) (...) Portanto assim passam a ser considerados em função do nascimento do direito ao recebimento da receita ou rendimento (...)"*

É nosso entendimento que no presente caso houve a transgressão apontada no auto de infração, ou seja, a empresa não observou o princípio do regime de competência em sua escrituração no que diz respeito a parte da receita referente ao ano-base de 1.992.

## 2. APLICAÇÃO DO ART. 282 DO RIR / 80 AO CASO

Por outro lado, assiste razão ao decisor de primeira instância quando, enfocando alegação contida na peça impugnatória sobre a aplicação do art. 282 do RIR/80 ao caso, afirma estar a parte equivocada, pois o citado dispositivo legal permite o diferimento do lucro de contratadas de pessoa ligada a serviços públicos até o efetivo recebimento dos valores devidos.

## 3. DIFICULDADES PARA DETERMINAR A RECEITA

De um lado, se nos parece correto o que afirma a respeito a tributarista supra citada, *Mary Elbe G. Queiroz Maia*, na mesma obra citada, pág. 124, que *"É indispensável que o montante da receita, rendimento ou dedução possa ser determinado com aproximação razoável"*, por outro lado não nos parece nada correto o argumento da Recorrente a respeito deste item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

Assim é que quando fechou seu balanço de 1.992 a empresa já trabalhava com a CMTC há mais de um ano, mediante um contrato, de quarenta (40) laudas, extraordinariamente detalhado e regulado sob todos os aspectos.

Particularmente em relação à remuneração a ser paga à empresa, a leitura do contrato, juntado ao feito do Recurso de Ofício sob fls. 72 a 112, é extremamente esclarecedor. Por ali se vê que a CMTC exercia sobre a receita da empresa controles diários, vinculados ao número de passageiros transportados e "catracados" (Capítulo VI).

Por outro lado, pela Cláusula 27 do citado documento constata-se a obrigação diária da empresa contratada de "receber e conferir toda arrecadação auferida" depositando-a "até as 12h00 do primeiro dia útil subsequente ao da operação, em conta bancária específica" sendo que os passes e vales-transporte "deverão ser entregues em local a ser definido pela CMTC".

Pela cláusula 28 se constata que "a composição da receita diária deverá ser demonstrada no formulário Relatório de Arrecadação Diária" a ser entregue à CMTC .

Desta forma, não só a CMTC, mas primeiramente a empresa contratada tinha que ter rigoroso conhecimento e controle sobre a arrecadação diária referente a seus serviços.

E era sobre essa arrecadação diária que a CMTC fazia o cálculo e o pagamento dos serviços prestados. E isto através de uma fórmula explicitada na cláusula 32a. do Contrato, sendo que o pagamento, nos termos da cláusula 36a. era "efetuado diariamente, 09 (nove) dias úteis após a prestação do serviço medido no dia", tendo a empresa a obrigação de "emitir nota fiscal/fatura até o décimo dia útil do mês subsequente ao da prestação do serviço", nos termos do parágrafo 1º. da citada cláusula 36.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13808.004553/97-94

Acórdão nº : 103-19.452

Havia ainda, no contrato, cláusulas sobre a composição do preço e de possíveis reajustes a qualquer título.

Assim, concluímos que a Recorrente não tinha óbices para colher os elementos necessários para, rapidamente, determinar sua receita com precisão, não trabalhando, portanto, a seu favor a argumentação levantada.

Pelo exposto e por tudo mais que consta do processo, meu voto é no sentido de tomar conhecimento do Recurso Voluntário e, quanto à matéria tratada neste processo n.13.808.004553/97-94, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões-DF., em 03 de junho de 1998

  
ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO