



MINISTÉRIO DA FAZENDA

BMV

Sessão de 18 de maio de 19 81

ACORDÃO Nº 101-72.265

Recurso nº 82.266 - IRPJ - EXS: DE 1975 a 1978

Recorrente CASA DE SAÚDE E CLÍNICA SANTA LÚCIA S.A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BRASÍLIA (DF)

IRPJ - EXCESSO DE CORREÇÃO MONETÁRIA DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - As quantias que superam o ajuste da correção monetária do ativo imobilizado, por aplicação de coeficientes multiplicadores acima dos índices permitidos, correspondem, por determinação legal, ao aumento do valor do ativo, em consequência de reavaliação excedente.

OMISSÃO DE RECEITA - Consubstancia-se omissão de receita, quando o faturamento se registra contabilmente por valor menor do que a quantia total das faturas emitidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASA DE SAÚDE E CLÍNICA SANTA LÚCIA S.A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 18 de maio de 1981

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ

- PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

- RELATOR

VISTO EM
SESSÃO DE:

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO - PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

21 MAI 1981

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL, AGOSTINHO SERRANO FILHO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente). Ausente o Cons. FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0168/054.664/79

RECURSO N.º: - 83.266

ACÓRDÃO N.º: - 101-72.265

RECORRENTE: - CASA DE SAÚDE E CLÍNICA SANTA LÚCIA S.A.

R E L A T Ó R I O

CASA DE SAÚDE E CLÍNICA SANTA LÚCIA S.A., empresa com sede na capital nacional do País, após o provimento parcial do Superintendente Regional da Receita Federal - 1a. Região Fiscal proferido no recurso de ofício interposto pelo Delegado da Receita Federal em Brasília, do ato com que esta autoridade monocrática de ferira-lhe, em parte, a reclamação aposta à cobrança do crédito tributário constante do Auto de Infração de fls. 01, lavrado quanto aos exercícios de 1974 a 1978, defrontou-se com o restabelecimento da exigência fiscal, exceto em relação ao exercício de 1974, por confirmação de estar este abrangido pelo instituto da decadência.

A peça vestibular da autuação consigna irregularidade de duas naturezas:

- I - aumento do valor do ativo por excesso de correção monetária em razão de adoção de índices superiores aos oficialmente estabelecidos para os anos de 1975, 1976 e 1977, base dos exercícios de 1976, 1977 e 1978;
- II - omissão de receita decorrente de prestação de serviços, nos exercícios de 1974 a 1978.

Na petição de reclamação, de fls. 258/281, a empresa expõe, em síntese, a respeito da parte principal de cada um dos dois itens da autuação:

I - Quanto ao aumento do valor do ativo por excesso de correção monetária em razão de adoção de índices superiores aos oficialmente estabelecidos:

- 1º - critica a expressão "novas avaliações", empregada na peça vestibular de fls. 01, ao ser exposto o primeiro item da autuação - "importâncias correspondentes ao aumento do valor do ativo em consequência de novas avaliações...." - porque, salienta, estas são feitas em caráter de intencionalidade, inclusive manifestada por laudos técnicos;
- 2º - na elaboração da correção monetária do ativo imobilizado, houve a utilização de coeficientes superiores aos normais, detectando-se assim um engano;
- 3º - ocorreu, então, um erro na elaboração da correção monetária do ativo imobilizado e não a nova avaliação, o que exigiria talvez uma correção e não tributação;
- 4º - literalmente: "Foram considerados como novas avaliações as decorrentes de Correção Monetária do Ativo Imobilizado, ACIMA dos coeficientes oficiais publicados pelo Ministro da Fazenda, porque se teria utilizado para um determinado ano os coeficientes do ano posterior, o que teria gerado a nova avaliação" (grifos do original).
- 5º - faz um esboço histórico do processo evolutivo da correção monetária, desde quando surgiu para afirmar que o excesso de ajuste ocorrido em determinado ano se compensa pela correção do ano seguinte, o que até o item 16.b do quadro nº 2, instituído pela Instrução Normativa - SRF nº 17, de 12.03.74, em razão do advento do Decreto-lei nº 1.302, de 31.12.73, que introduzira modificações na sistemática da correção

monetária implantada com caráter compulsório somente a partir da Lei nº 4.357, de 16.07.1964, quando se lhe alterou a condição de faculdade e assim concluir que não houve excessos e muito menos novas avaliações;

II - Quanto à omissão decorrente de prestação de serviços:

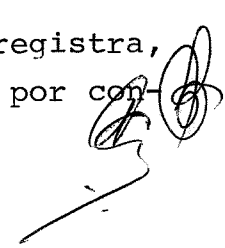
Sob este item da autuação, argumenta que a chamada omissão de receita teria origem no confronto entre os valores levantados pela fiscalização e os declarados pela empresa, mas a divergência, diz, é ocasionada porque:

- a) - o levantamento fiscal incluiu, como receita da entidade, valores pertencentes aos médicos que atendem à clientela dos Convênios, em todos os anos fiscalizados;
- b) - inclusão, em dobro, da receita própria de Convênios, no levantamento relativo aos anos de 1973, 1974 e de janeiro a abril de 1975;
- c) - inclusão, também em dobro, de dois valores de faturas de Convênios, em 1977.

Ao explicar cada uma dessas três condições para justificar as suas afirmações, ouve-se da defesa a declaração de que a interessada mantém Convênios de prestação de assistência médico-hospitalar e após a prestação dos serviços aos pacientes encaminhados pelos Convenientes, são emitidas contas ou faturas que expressam o valor dos serviços hospitalares e os honorários devidos aos médicos.

Os valores de tais contas são recebidos pela CASA DE SAÚDE, uma parte como receita própria e outra parcela como depósito de terceiros, esta referente a honorários médicos.

Explica que ao emitir a conta ou fatura registra, na contabilidade, o total do crédito de Receita a Receber por con-



trapartida a débito de Convênios e Contrato de Assistência a Receber. Quando recebe o valor da conta fecha o débito de Convênio e Contrato de Assistência a Receber através de Bancos C/Movimento, e o crédito de Receita a Receber se encerra pela transferência de uma parte para Receitas Operacionais (transitável por Lucros e Perdas) e outra para Depósitos de Terceiros (passivo exigível). E conclui que, se a receita tida por omitida, que a empresa aponta na reclamação como pertencente a terceiros (médicos), fosse escritura da como receita operacional, de acordo com o total da conta ou fatura, forçosamente teria de contabilizar a despesa correspondente ao pagamento a esses terceiros, o que não alteraria a base tributária.

A seguir passa a comentar que houve inclusão, em do bro, da receita própria de Convênios, no levantamento relativo aos anos de 1973, 1974 e de janeiro a abril de 1975, desenvolvendo argumento de que, desde a fundação da Casa de Saúde, fora orientada no sentido de estar isento do ISS e dispensada de fazer registros em livros fiscais (do GDF) e de emitir documentos fiscais. Durante muito tempo, o Governo do Distrito Federal negou-se a autenticar livros e talonários para as entidades isentas. Em 03.05.1975, o Go verno do Distrito Federal acabou autenticando o livro Registro de Operações, destinado ao assentamento das notas de transações (hoje notas fiscais de serviços), quando foram anotados serviços referentes a "Convênios" e a "Particulares", de 1973 até abril de 1975 e a partir de maio de 1975, iniciou-se, então, na defendente o sistema de emissão de notas de transação (serviços), para documentar a receita própria, as quais foram lançadas, uma a uma, numericamente. Na receita de Convênios, como alega, já estariam contidas a dos anos de 1973, 1974 e de janeiro a abril de 1975, na parcela que o quadro da fiscalização denominou "Serviços Prestados a Particula res." E aduz que "Particulares" é uma intitulação atribuída ao paciente que comparece à Casa de Saúde por iniciativa própria e ele mesmo efetua o pagamento da conta, não sendo integrante de qualquer Convênio.

A defesa pondera que pertinentemente ao ano de 1977



houve, também, inclusão em dobro de dois valores de faturas de Con
vênios. Esses valores corresponderiam aos faturamentos globais efe-
tuados, em maio de 1977, no total de Cr\$ 1.694.551,05 e, em junho
de 1977, no montante de Cr\$ 1.766.219,93, os quais a empresa diz
ter estornado, o primeiro, em julho de 1977 para registrá-lo em
parcelas de Cr\$ 617.003,43, Cr\$ 504.867,96 e Cr\$ 572.680,66, e o
segundo, em setembro de 1977, escriturando-o nas duas parcelas de
Cr\$ 519.459,79 e Cr\$ 1.246.760,14 o motivo do estorno, conforme as
segura, se deve ao fato de haver feito lançamento contábil de memo-
randos de aviso como se fossem faturas.

No tocante à cobrança do crédito tributário relati-
vo ao exercício de 1974, articula defesa argüindo com o instituto
da decadência, porque fora notificada do lançamento primitivo em
10.07.1974 (fls. 348) e o Auto de Infração está datado com 31 de
agosto de 1979, tendo o prazo decadencial se completado em janeiro
de 1979.

Após o exame das razões de defesa pela informação
fiscal de fls. 350/363 e apresentação de novos esclarecimentos, cons
tantes das peças de fls. 368/379, foi proferida a Decisão DT nº02/
/80 (fls. 392) pelo Delegado da Receita Federal em Brasília, com
base no Parecer da Divisão de Tributação que excluía da tributação
os seguintes valores:

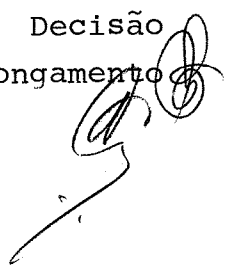
Cr\$5.949.214,36, no ano-base 1973-exercício de 1974 (decadência)

Cr\$4.053.673,28, no ano-base 1974-exercício de 1975 (parcelas convênio em
dobro)

Cr\$1.203.212,73, no ano-base 1975-exercício de 1976 (parcelas convênio em
dobro)

Cr\$3.460.770,98, no ano-base 1977-exercício de 1978 (duas faturas, em dobro).

Tendo a interessada admitido, na correção do ativo
imobilizado, a aplicação de coeficientes superiores àqueles baixa-
dos pela Secretaria do Planejamento, no parecer básico da Decisão
DT nº 021/80, para que não houvesse, desnecessariamente, alongamento



da matéria, uma vez que o fato se repete em outras contas, foi tomado como exemplo, o que ocorreu com a conta de "Imóveis de Uso", como expressamente está dito, a fls. 382/383, no seguinte excerto:

"6. Isso claramente está evidenciado no processo. A fim de evitar que se estenda demasiado a matéria, tomo como exemplo apenas a conta "Imóveis de Uso" e os bens contabilizados em 1966.

7. No exercício 1976, que reporta a correção de 1975 (ano-base) efetuada sobre os saldos do balanço de 1974, aplicou a empresa o coeficiente 5,64 (fls. 42) quando o correto seria o de 4,55 (fls. 35).

No exercício 1977, que reporta a correção de 1976 (ano-base) efetuada sobre os saldos do balanço de 1975, aplicou a empresa o coeficiente 7,73 (fls. 91), quando o certo seria o de 5,64 (fls. 376).

No exercício de 1978, ano-base 1977, onde a correção incide sobre os saldos do balanço de 1976, a empresa aplicou o coeficiente 10,30 (fls. 139) sendo o certo o de 7,73 (fls. 377).

8. A respeito deste último exercício, note-se: o coeficiente 10,30 para os bens contabilizados em 1966, estipulado pela Portaria MF nº 30, de 12/01/78, em seu item 1 (doc. fls. 379) refere-se a correção especial de que trata o art. 55 do Decreto-lei 1.598/77, explicitado pela Instrução Normativa do SRF nº 041, de 23.08.78.

9. Depreende-se de todo o exposto até aqui e das demais peças do processo que:

— o contribuinte utilizou nos exercícios 1976 e 1977 (anos-base 1975 e 1976) os coeficientes relativos aos exercícios de 1977 e 1978, respectivamente, ou seja, sempre aqueles pertinentes ao ano seguinte;

— no exercício 1978, ano-base 1977, a Interessada deixou de proceder à última correção regida pelo Decreto-lei nº 1.302/73 aquela que antecede a correção especial do Decreto-lei 1.598/77, aplicável aos valores do Imobilizado registrados no balanço de 31.12.77. Ao invés disso, utilizou os índices dessa correção especial sobre os valores do balanço encerrado em 31.12.76 (vide docs. fls. 347/348)." (grifos do original).

A respeito da outra questão tributária, atinente à receita omitida, os fundamentos da Decisão DT nº 021/80, difundidos nos termos de fls. 383/387 (itens 11 a 22), ganharam a seguinte redação:

"11. Os valores apurados nesse exame foram consignados no quadro de fls. 02, onde os "Serviços prestados mediante convênios" resumem as quantias relacionadas nos docs. de fls. 184/249 e os "Serviços prestados a particulares" referem-se a importâncias discriminadas no quadro de fls. 183, o qual, por sua vez, foi baseado nos registros dos livros fiscais nele indicados.

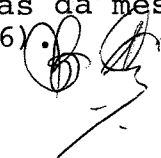
12. Sobre o demonstrativo de fls. 02 torna-se aqui necessário tecer algumas considerações:

a) - quanto à receita dos convênios (1a. linha do referido demonstrativo), obtida como já dito, após metuculoso, paciente e árduo trabalho fiscal que relacionou, uma a uma, as faturas emitidas no período auditado (fls. 184/249), opõe a impugnante as razões seguintes:

12.1 - em todos os exercícios foram incluídos no levantamento fiscal, como receita da entidade, valores pertencentes aos médicos que atendem à clientela dos convênios (fls. 272, último parágrafo), valores esses representados pela conta "Honorários Médicos" e que a impugnante considera como "Depósitos de Terceiros" (fls. 274). Em outras palavras, as faturas relacionadas pelos fiscais não representariam a receita da empresa porque nelas estão integradas parcelas que não lhe pertencem e sim aos profissionais médicos;

12.2 - aduz às fls. 278, que caso houvessem sido lançadas como receita essas parcelas de terceiros, teria a empresa de registrar, como despesa, o pagamento a esses terceiros, os médicos, o que não alteraria, de qualquer forma, o resultado tributável;

12.3 - os agentes fiscais teriam computado na receita de Particulares (2a. linha do quadro de fls. 02) importâncias já contidas na receita de convênios supra aludida (1a. linha do quadro de fls. 02). Isso ocorreu, segundo a Interessada no período 1973, 1974 e janeiro a abril de 1975 (fls. 275, 2º parágrafo) e foi motivado pelo fato de que, havendo a fiscalização extraída os dados dos livros "Registro de Operações nº 01" e "Registro de Serviços Prestados nº 01", neles, pela sistemática de escrituração usada na época, já estavam lançadas parcelas da mesma receita de convênios (fls. 276).



12.4 - teriam sido consideradas em dobro, duas faturas emitidas contra o INPS (fls. 278) relativas ao exercício de 1978.

13. Por último, impugna a empresa todo o crédito tributário pertinente ao exercício 1974, ano-base 1973 (fls. 279). Segundo o que pretende, carece de base legal o procedimento fazendário, por atingido pela decadência o período em apreço.

14. As normas tributárias exigem o registro, como receita bruta, de todas as operações do contribuinte. Essa receita é integrada, entre outros, pelo produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria; o lucro operacional é o resultado auferido em qualquer atividade econômica destinada à venda de bens ou serviços a terceiros. E ainda, as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real devem comprová-lo por meio de escrituração feita pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais (artigos 135, 155 e 156 do RIR/75).

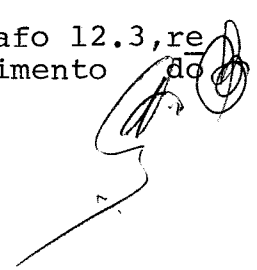
15. Em contrapartida à exigência supramencionada, têm os contribuintes amplamente assegurado o direito de abater, como despesa operacional ou custos, tudo o que for necessário à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (artigos 161, alínea "c" e 162, do RIR/75).

16. Todos os formulários de declaração de rendimentos reservam espaço próprio ao registro dessas despesas ou custos. Lá, existem não só itens destinados aos pagamentos feitos a empregados, como também os que registram rendimentos pagos ou creditados a pessoa física sem vínculo empregatício e/ou pessoa jurídica.

17. No caso sob apreciação, a empresa emitiu, por sua conta e em seu nome, várias faturas contra entidades às quais prestara assistência médica mediante convênio. Ao invés de escriturar como receita total o montante dessas faturas e dar saída, a título de custo ou despesa, da parte pertencente aos médicos, decidiu, afrontando a lei tributária, registrar como receita própria (sic) a menor parcela desse faturamento e considerar a outra parte como DEPÓSITO DE TERCEIROS!

18. Deixando o contribuinte de abater do seu lucro tributável os rendimentos pagos aos médicos, empregados ou não, (fls. 274), simplesmente renunciou ao direito de fazê-lo.

19. Face à alegação descrita no parágrafo 12.3, retro, tornou-se imprescindível o esclarecimento do



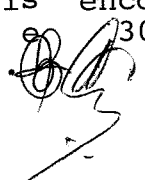
problema. Para tanto, expediu-se a intimação nº067/80 (fls. 367), atendida pela empresa que apresentou os demonstrativos de fls. 371, 372 e 373, além dos livros solicitados.

20. Feita a conferência e análise desses demonstrativos, em confronto com os livros "Diário", com os quadros de fls. 02, 183 e 283 e os documentos de fls. 285 a 288, cheguei às seguintes conclusões:

- a) - os lançamentos mensais feitos nos dois livros fiscais retromencionados (xerox de fls. 285 a 288) não conferem, em sua grande maioria, com aqueles dos "Diários", sendo os valores registrados nestes últimos sempre maiores;
- b) - essa divergência não acarretou, contudo e nesse particular, lesão ao erário, porquanto o contribuinte consignou nas declarações de rendimentos os valores dos "Diários", como se observa pela comparação entre os totais do quadro de fls. 02 (receita declarada) e os dos quadros de fls. 371 e 372 apresentados em resposta à intimação;
- c) - na grande maioria dos lançamentos envolvendo a conta nº 32.01 - "Pacientes Associados" estão identificadas as mesmas faturas integrantes da relação que abrange toda a receita de convênios (fls. 184/249);
- d) - parece-me pacífico, por esse motivo, ter de admitir que deve ser deduzida do valor levantado pelo fisco, a importância já oferecida a tributação nas declarações de rendimentos dos exercícios 1975 e 1976, anos-base 1974 e 1975, representada pelas colunas "Pacientes Associados (Convênios)" dos demonstrativos de fls. 372 e 373, nos totais de Cr\$4.053.673,28 e Cr\$ 1.203.212,73, respectivamente.

21. As alegações contidas na impugnação, fls. 278/279, reproduzidas, em síntese, no parágrafo 12.4 desta, têm procedência.

As duas faturas estornadas e as cinco emitidas que as substituíram somam o mesmo valor de Cr\$. 3.460.770,98. Essas sete faturas figuram na relação do fisco (fls. 248), em duplicata portanto, cumprindo deduzir esse valor do total de Cr\$45.436.540,35 apurado para a receita de convênios pertinente ao exercício 1978, ano-base 1977. Ressalte-se que estão demonstradas e comprovadas no processo a emissão, contabilização e estorno das duas primeiras faturas, bem como a emissão e contabilização das cinco posteriores (vide impugnação, fls. 278/279; docs. de fls. 322 a 345). Os lançamentos contábeis encontram-se no Diário nº 9, fls. 167; 201; 236 e 307 conforme informado às fls. 279 do processo.



22. No tocante à decadência que teria atingido o crédito tributário do exercício 1974, ano-base 1973, são também procedentes as razões da Interessada, conhecida, aliás, pelos próprios agentes autuantes na informação de fls. 363. É de justiça pôr em relevo que essa decadência ocorreu por excesso de cerca de trinta dias em relação ao prazo fatal, excessos decorrentes da qualidade e do enorme volume de trabalho desenvolvido pela fiscalização."

A não ser quanto à decadência do direito de proceder a lançamento para o exercício de 1974, o Superintendente Regional da Receita Federal ao qual fora presente recurso de ofício, dando-lhe provimento parcial, pela Decisão nº 092/80, restabeleceu a tributação constante do Auto de Infração, fazendo a alusão ao Livro de Registro de Operações, de acordo com o uso dos argumentos expendidos a fls. 475/477, assim:

"Aduz a impugnação (fls. 276) que os valores adotados no referido livro, no período de 1973 a abril de 1975, é referente (sic) ao montante da receita, tanto a derivada de serviços a particulares como a de serviços sob convênios.

O fisco assim não entendeu, visto que não existem documentos que possam confirmar aquela assertiva.

Com a cópia do livro em pauta anexada ao processo (fls. 283 a 290), a empresa esclarece que no mesmo foram registradas as receitas provenientes de serviços prestados a particulares e sob convênios.

Entretanto, examinando-se os valores registrados no livro "Registro de Operações", verifica-se que não são coincidentes com os contabilizados (fls. 2):

	<u>1973</u>	<u>1974</u>
Valores registrados no livro	Cr\$3.393.433,44	Cr\$4.376.410,69
Valores contabilizados	Cr\$4.123.612,17	Cr\$6.036.340,00

A afirmativa da contestante fica sem base diante desse confronto de valores, que discrepam de um livro para o outro.



Desta forma, a prova do que afirma somente poderia ser consolidada mediante a apresentação dos documentos que deram origem aos registros nos livros comerciais e fiscais.

Os documentos não foram apresentados por não existirem, conforme informa a empresa, alegando que não estava obrigada a emití-los por estar isenta do Imposto sobre Serviços (ISS).

Ora, todo registro contábil deve ter por base documento hábil que o comprove. Conseqüentemente, só faz prova contra terceiros a escrituração alicerçada em documentos revestidos das formalidades que lhe são próprias, e que demonstrem a natureza das transações (art. 135 do RIR/75 e arts. 23 a 25 da Lei nº 556/1850).

Conclue-se, do exposto, que as parcelas de Cr\$ 4.053.673,28 e de Cr\$ 1.203.212,73 não podem ser excluídas da base de cálculo do imposto, por não ter a empresa comprovado o que alega.

Parcela de Cr\$ 3.460.770,98, relativa ao estorno de duas faturas de prestação de serviços - exercício de 1978:

Por razões que expõe nas fls. 278/9 deste processo, a empresa assinala que fez o estorno de duas faturas, Cr\$ 1.694.551,05 e Cr\$... 1.766.219,93, correspondentes a prestação de serviços por ter contabilizado em duplicata os mesmos serviços prestados.

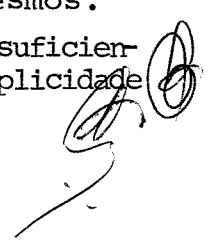
No demonstrativo levantado pelo fisco (fls. 248), verifica-se que as duas faturas estornadas, de Cr\$ 1.694.551,05 e Cr\$ 1.766.219,93, de maio e junho, respectivamente, são de valores coincidentes com a soma dos valores de faturas de julho, Cr\$... 617.002,43 + Cr\$ 504.867,96 + Cr\$ 572.680,66 = Cr\$ 1.694.551,05, e dos valores de faturas de setembro, Cr\$ 519.459,79 + 1.246.760,14 = Cr\$ 1.766.219,93.

Tal coincidência de valores é um indício de que pode ter ocorrido o faturamento em dobro.

A simples coincidência de valores não é, entretanto, prova de que houve duplicidade de faturamento, considerando a distância que separa as faturas estornadas, de maio e junho, para as outras, de julho e setembro.

Por outro lado, os serviços são faturados sem que haja discriminação de suas origens, dificultando, dessa maneira, concluir tratar-se dos mesmos.

No processo não foram anexadas provas suficientes para admitir-se que, realmente, houve duplicidade



de faturamento, devendo, por isso, ser mantido o valor de Cr\$ 3.460.770,98 na base de cálculo do imposto devido no exercício de 1978."

Segue-se recurso interposto, no prazo, através de duas longas petições, lidas na íntegra, uma de fls. 399/408 e 440/454, com a seqüência numérica interrompida por intercalação de documentos, aposta contra a decisão do Delegado da Receita Federal em Brasília, outra, de fls. 484/499, contra a do Superintendente Regional da Receita Federal da 1a. Região Fiscal, Brasília.

Nas petições de recurso, a empresa reitera o entendimento exposto na fase de reclamação, continuando a pugnar com argumentos semelhantes ao em que expendera anteriormente, formulando 4 quesitos aos quais dá, a todos, resposta afirmativa, no sentido de que o excesso ocorrido na correção monetária do ativo imobilizado decorreu de engano na aplicação dos coeficientes oficiais, que, acredita, sem consequência tributária. E quanto à outra parte da questão, a recorrente contesta, em linguagem veemente, como antes o fizera, a ocorrência de omissão de receita. Volta a dizer que a apuração fiscal consignou, em dobro, a receita do período de 1973 a abril de 1975, eliminado, em parte, como salienta, pelo reconhecimento da decadência do exercício de 1974. Com pertinência ao exercício de 1978, fala que ocorreu erro fiscal pelo cômputo, em dobro, de valores faturados ao INPS, na parcela de Cr\$3.460.770,98. Neste particular, em rebatimento ao ato do Superintendente Regional, enuncia que não se trata apenas de coincidência de valores, mas de memorandos e faturas, conforme informara, onde os lançamentos contábeis relativos a memorandos foram estornados e permaneceram como válidos unicamente os registros pertinentes a faturas.

Retrucando contra o argumento da decisão recorrida, a respeito da distância entre a data do memorando e do faturamento e da falta de discriminação das origens dos serviços, diz a recorrente:

"... A diferença de data é justificada justamente pela ocorrência dos lançamentos dos memorandos (uma eventualidade em todos os exercícios), pois



estando à época em atraso o faturamento ao INPS, houve a necessidade da contabilidade apropriar o valor a receber, para fins de adequar a sua posição (previsão) financeira. E sobre a discriminação da origem dos serviços, pretendidos pela SRRF, é humanamente impossível nas faturas fazer tal identificação, pois são encaminhados por decêndio, centenas de pacientes segurados do INPS à Casa de Saúde, onde ocorrem os mais diversos tipos de atendimentos, tais como consultas, exame, tratamentos, cirurgias, etc., nas mais variadas áreas médicas. Por isso, na fatura é indicado "referente a atendimentos médicos efetuados por esta Casa de Saúde, aos dependentes e segurados desse Instituto."

A empresa aduz possuir em seus arquivos todos os comprovantes que deram origem aos serviços, mas os documentos com probatórios não teriam sido solicitados pela fiscalização. 

É o relatório.

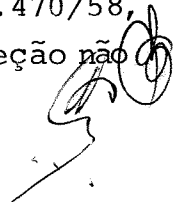
V O T O

Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

A correção monetária do ativo imobilizado tem os seus alvares com a Lei nº 1.474, de 26.11.1951, quando surgiu sob condição facultativa e assim permaneceu por longo tempo, até o advento da Lei 4.357, de 16.07.1964, após haver sofrido alterações com a superveniência àquela legislação inicial composta pelas Leis nºs 2.862, de 04.09.1956 e 3.470, de 28.11.1958, tendo esta não só modificado o caráter transitório estabelecido na curta vigência em que as duas primeiras leis permitiam o exercício da faculdade de corrigir os valores contábeis dos bens, mas ainda passando a adotar a designação "correção monetária" em substituição ao termo "reavaliação". A Lei nº 3.470/58 não estipulou prazo de vigência para o exercício da faculdade de correção monetária do valor original dos bens do ativo imobilizado, permitindo que ela se fizesse em qualquer data do ano. A Lei nº 4.357/64 tornou-a compulsória, com a condição de que ela fosse realizada dentro dos 4 (quatro) meses seguintes à data do encerramento do balanço.

O ideal legislativo, a par da atualização de valores, sujeitou até o ano de 1966, o aumento líquido do ativo, proveniente da correção monetária, à cobrança do imposto de renda sob alíquota módica, a ser pago em prestações mensais.

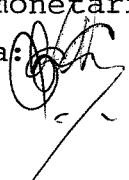
Perante esse quadro legislativo procurava-se reavaliar ou corrigir o valor original dos bens do ativo imobilizado, mas, por outro lado, esqueceu-se até a data da extinção do dever de recolher o tributo, em dar igual tratamento às depreciações ou amortizações, caso o bem já a elas se tivesse submetido, porque o objetivo era o de arrecadar imposto em cifra maior possível. Havia até disposição expressa nas Leis nºs 1.474/51, 2.862/56 e 3.470/58, no sentido de alertar que o montante da reavaliação ou correção não



devia, em tempo algum, ser computado para os efeitos das depreciações ou amortizações previstas na legislação do imposto de renda, o que de ano-a-ano ia cada vez mais distorcendo as demonstrações financeiras do patrimônio.

Com a sobrevença da Lei nº 4.357/64 começou-se a atinar para o problema, quando se permitiu, pela primeira vez, que, nos exercícios de 1965 e de 1966, as quotas de depreciação ou amortização dedutíveis do lucro bruto, fossem calculadas, respectivamente, sobre 50% e 70% da taxa normalmente aceita, quanto ao valor da correção dos bens móveis (art. 3º, § 15).

Apesar da obrigatoriedade de que, a partir da Lei nº 4.357/64, se revestiu a correção monetária do ativo imobilizado, não se impôs, todavia, um roteiro oficial que devesse ser seguido, de modo que a liberdade de corrigir o custo dos bens ou pelo valor bruto, isto é, sem se levarem em consideração as depreciações deles, ou pelo valor líquido, quando elas fossem objeto de cogitação, acarretava agumento ao capital pela incorporação que se lhe fazia do aumento líquido do ativo resultante da nova tradução monetária. A característica de capital enfraquecido ou diluído pela idéia de valor aguido, mais bem se afigurava quando se desprezavam, no ajuste monetário, os fundos depreciação, não importando isso em afirmar que, mesmo na hipótese de proceder-se à correção monetária pelo valor líquido do bem resultante de depreciações, a diluição do capital deixava de ocorrer, se não se realizasse também a correção monetária das depreciações, de forma a obter-se uma proporcionalidade que se refletisse no mesmo percentual entre o valor original do bem e o valor da correção monetária, de um lado, e entre a depreciação sobre o valor original e a depreciação sobre o valor da correção monetária acrescida da correção monetária das depreciações, do outro lado. Tal relação se expressa na proporção de estar o valor original para o valor da correção monetária assim como a depreciação do valor original devia estar para a depreciação da correção monetária mais a correção monetária das depreciações, o que graficamente assim se representa:



VO : VCM :: DVO : (DCM + CMD)

Em que:

VO = valor original do bem

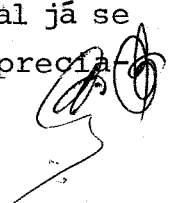
VCM = valor da correção monetária que ajusta o valor original do bem, ou seja, variação do valor original.

DVO = depreciação sobre o valor original.

DCM = depreciação sobre o valor da correção monetária.

CMD = correção monetária das depreciações sobre o valor original e sobre o valor da correção monetária.

A liberdade de escolha da base a corrigir, pelo valor bruto ou pelo valor líquido, e mais o impedimento, que as leis anteriores impunham, de formarem-se quotas dedutíveis de depreciação ou amortização sobre os valores corrigidos foram abastardando o patrimônio empresarial e, em consequência superavaliando-lhe ilusoriamente o capital. Com a permissão posterior de calcularem-se quotas dedutíveis de depreciação ou amortização sobre o valor da correção monetária dos bens móveis, o problema ainda mais se agravava, se porventura não se observasse a ocorrência de possíveis valores originais já totalmente depreciados. Isto aconteceu, em muitas empresas, pela falta de controle da depreciação acumulada dos valores originais e correção e da correção monetária acumuladas das depreciações, porque ano-a-ano a correção monetária se acrescia de novos valores resultantes de cada ajuste anual correspondente, que, ante a ausência do citado controle, dava a impressão de que ainda existiam valores por depreciar. Tal fato se explica assim: procedia-se, a cada ano, à correção monetária do valor original inteiramente depreciado; acrescia-se-lhe nova carga de valores provenientes do ajuste anual correspondente e sem qualquer perquirição, inadvertidamente calculava-se quota de depreciação ou amortização sem se perceber que isso não era mais possível, porque o valor original já se exaurira. Valores originais havia que já de muito estavam depreciados.



Acórdão nº 101-72.265

dos, mas continuavam sendo depreciados por falta exclusiva de controle. E isto ia desta sorte criando indefinidamente excesso sobre excesso de crédito de depreciações, numa demonstração persuasiva de que a proporção desejada fora superada. Como se depreende, tais excessos eram de possíveis ocorrências, quando a base preferida para a correção monetária recaia sobre o valor líquido resultante de depreciações ou amortizações. Na hipótese de realizar-se a correção monetária sobre o valor bruto, isto é, sem se considerarem custos operacionais as parcelas relativas à depreciação da correção monetária do ativo imobilizado não apropriadas às contas de resultado, o que daí decorria era a insuficiência de depreciação, demonstrando que a proporção desejada estava aquém do índice ideal a ser atingido.

Pois bem; quer de um, quer de outro caso, o Decreto-lei nº 1.302, de 31.12.1973, tratou a fim de que se regularizassem, apenas no curso do ano de 1974, as insuficiências e os excessos de depreciações.

O Decreto-lei nº 1.302/73, em relação à correção monetária e depreciação do ativo imobilizado, foi regulamentado pela Portaria Ministerial nº 52, de 04.03.1974, na qual, além de outros fatos, dispôs o tratamento a ser dispensado às insuficiências de depreciação e atribuiu ao Secretário da Receita Federal competência para baixar normas complementares a respeito do assunto, o que levou esta autoridade a cancelar a Instrução Normativa SRF nº 017, de 12.03.1974. Neste ato normativo, cuidou-se, entre outros pormenores atinentes à correção monetária do ativo imobilizado, dos excessos de depreciação e da forma como devia ser efetuado o estor no.

Conquanto pareça digressão a exposição até aqui feita, para se chegar a entender a sistemática evolutiva da correção monetária do ativo imobilizado e a causa dos possíveis excessos de depreciação, a explanação torna-se necessária para se compreender que não é em relação a esses excessos que a ação fiscal faz alusão, mas a excessos de correção monetária dos valores originais

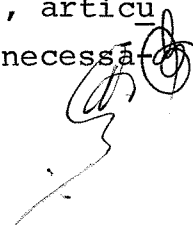


dos bens, por aplicação de coeficientes superiores àqueles que foram oficialmente publicados para cada um dos anos de 1975, 1976 e 1977. É oportuno salientar-se que nunca se admitiu, no cálculo da correção monetária do ativo imobilizado, o emprego de coeficientes multiplicadores maiores do que aqueles oficialmente determinados pelas próprias Leis nºs 1.474/51 e 2.862/56, nas quais eles, a princípio, constavam, ou quando, em razão das leis posteriores, passaram a ser fixados pelo antigo Conselho Nacional de Economia ou pela atual Secretaria de Planejamento, mesmo quando se visava a arrecadar imposto em cifra maior possível.

O respeito à adoção dos coeficientes oficiais, respectivos a cada ano, foi sempre a tônica seguida no cálculo da correção monetária correspondente. A aplicação de coeficientes majorados em relação àqueles fixados em ato oficial, para cálculo do ajuste monetário de determinado ano, implica em parcela excedente aos valores que resultariam do emprego dos índices próprios, a qual deve ser acrescida ao lucro real, na conformidade do disposto no artigo 222, alínea "g", do RIR/75.

Estreme de dúvida que o excesso de correção monetária de bens, em quantia acima da que proviria pela aplicação dos índices oficiais, corresponde ao aumento do valor do ativo em consequência de novas avaliações, porque assim o define a lei. Despiciendas são, portanto, as arguições da defesa ao dizer que novas avaliações são aquelas feitas em caráter de intencionalidade, manifestada em laudo técnico. O certo é que na correção monetária há cálculo de novos valores e o que se calcula obedece a uma avaliação. Então, há mesmo ocorrência de nova avaliação.

A recorrente quando se refere ao Decreto-lei nº 1.302/73 e aos atos administrativos que o regulamentaram, Portaria Ministerial nº 52/74 e Instrução Normativa SRF nº 017/74, e bem assim aos quadros padronizados, obrigatoriamente adotados na feitura do cálculo da correção monetária do ativo imobilizado, e, em particular, com referência expressa ao item 16.b do Quadro nº 2, articula a defesa em torno do excesso de depreciação, mas torna-se necessária



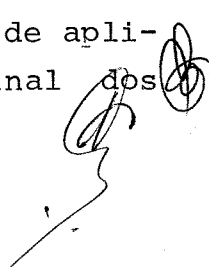
rio deixar bem acentuado, uma vez por todas, que não é a respeito de excesso de depreciação que a ação fiscal se desenvolveu e sim quanto a excesso de correção monetária de bens do ativo imobilizado, pela avaliação de valores através de índices acima dos coeficientes oficiais. Excesso de depreciação e excesso de correção monetária, como se verifica da própria base sobre a qual se erigiu o excesso, são coisas nitidamente distintas.

Corroborar o entendimento de que a recorrente, ao subsidiar a sua defesa com a citação ao Decreto-lei nº 1.302/73 e aos atos administrativos que se firmaram para interpretá-lo, procura estabelecer confusão entre excesso de depreciação e excesso de correção monetária do ativo imobilizado, se infere da transcrição, que ela mesma faz, quanto à ementa do Parecer Normativo CST nº 82, de 17.05.1974, proferido a respeito do tratamento que o excesso de depreciação receberia em futuras correções monetárias do ativo imobilizado. Tal ementa é do seguinte teor:

"Apuração dos custos e aplicação dos índices a que se refere a Portaria nº 52/74. O excesso de crédito nas contas de Depreciação da Correção Monetária e Correção Monetária das Depreciações nelas permanecerá para absorção nas correções futuras do ativo imobilizado." (Grifos da transcrição).

O excesso de crédito, que aí está dito, se relaciona inconfundivelmente com as depreciações. E mais, a leitura completa do texto do Parecer Normativo CST nº 82/74 revela que toda a sua estrutura se dirige a depreciações, esclarecendo a maneira como computá-las nos custos incorridos, quando não registradas, como é o caso das insuficiências delas, ou como compensar os excessos de depreciações contabilizados, reduzindo-os ou anulando-os.

Observa-se, ainda, que o ideal legislativo do Decreto-lei nº 1.302/73 não modificou a forma preexistente de aplicar-se o índice de correção monetária sobre o valor original dos



Acórdão nº 101-72.265

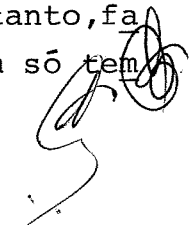
bens do ativo imobilizado; apenas estabeleceu método oficial de proceder-se a cálculo da correção com o objetivo clarividente de por fim à liberdade com que eram desconsideradas as depreciações.

A antecipação em um ano, ocorrida na aplicação dos índices oficiais publicados no ano seguinte para a correção monetária a este correspondente, dá para compreender como decorrência de enorme atraso havido na escrituração contábil da recorrente.

Além das considerações já expostas, releva dizer que, na conformidade do artigo 144 do C.T.N., "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador de obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada", sendo, pois, irrelevantes os adjutórios que a defesa buscou no Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, porquanto a eficácia das suas normas, consoante artigo 67, inciso IV, alínea "a", se fixou, quanto à legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, a partir de 01.01.1978, para regular a cobrança anual do exercício de 1979, em diante. As normas do Decreto-lei nº 1.598/77 são, pois, irretroativas.

A despeito da irretroatividade do Decreto-lei nº 1.598/77, cabe comentar a opção, de que trata o § 2º, artigo 55, quanto à correção especial do ativo imobilizado.

Sob os auspícios das legislações anteriores, procedia-se, em cada ano, à correção monetária do ativo imobilizado dentro dos quatro meses seguintes ao do encerramento do balanço compreensivo do período social anterior, enquanto a correção monetária do capital de giro próprio se processava na ocasião do balanço do período social seguinte. Essas duas correções monetárias se realizavam em momentos diferentes, de modo que as demonstrações financeiras do balanço não refletiam com precisão os efeitos da modificação do poder aquisitivo da moeda nacional sobre o valor dos elementos componentes da nomenclatura patrimonial. Urgia, portanto, fazer com que as duas correções monetárias se efetuassem a um só tempo.



po. Para isso era necessário trazer a correção monetária do ativo imobilizado para a data da realização do próprio balanço, o que foi conseguido através do estabelecimento de índices trimestrais para o ano de 1977. Tal correção monetária do ativo imobilizado, que seria a última a ser efetuada sob essa designação, tomou o nome de correção especial do ativo imobilizado, com o dever de ser feita no balanço de abertura do exercício social que se iniciasse no ano de 1978.

Todavia como os elementos do balanço de aberturado exercício social correspondem aos mesmos elementos constantes do balanço de encerramento do exercício social imediatamente anterior, deixou-se à opção da pessoa jurídica por proceder à correção especial na data do referido balanço de encerramento do exercício social precedente àquele em que se iniciasse em 1978. A opção não muda, em absoluto, o ano a que corresponde a correção especial do ativo imobilizado, esse ano é o de 1978 e não 1977 como a defesa se esforça em fazer crer.

O discernimento acerca do ano a que pertence a correção especial do ativo imobilizado pode não se lograr de imediato, se a empresa, como é o caso da recorrente, tem, por data do balanço de abertura do exercício que se iniciou no ano de 1978, o dia 01.01.1978, porquanto, na hipótese de ser exercida a opção, o balanço de encerramento do exercício social imediatamente anterior àquele, possui a data de 31.12.1977. Tal fato não modifica, porém, o entendimento já exposto: a correção especial do ativo imobilizado é do ano de 1978 e não do de 1977.

Ademais, compete salientar que, na espécie dos autos, a correção monetária do ano de 1978 não foi objeto de autuação. Nem mesmo ocorreu a hipótese, no caso em exame, de haver a recorrente aplicado os índices de correção monetária especial do ativo imobilizado sobre os valores do balanço de 31.12.1977, porque tais índices, conforme provas trazidas à colação, incidiram sobre os valores do balanço de 31.12.1976, dado a prática reitera



da de ter a interessada usado, por antecipação, nos cálculos das correções monetárias baseadas nos balanços de 31.12.1974, 31.12.1975 e 31.12.1976, índices oficiais estabelecidos para cada um dos anos seguintes, de forma a obter sempre resultados além dos permitidos.

A controvérsia fiscal envolve outra questão tributária, havida por omissão de receita, de acordo com o levantamento fiscal efetuado através do exame dos livros e documentos contábeis da recorrente.

O quadro demonstrativo de fls. 02, anexo à peça vestibular da autuação consigna, por exercício, os valores da receita apurada, distribuídos sob os títulos de "Serviços Prestados mediante Convênios", "Serviços Prestados a Particulares" e "Outras Receitas Operacionais", enquanto os valores declarados como receitas não assinalam nenhuma importância a título de "Serviços Prestados a Particulares", sendo, ainda, de realçar que os valores declarados sob "Prestação de Serviços" e sob "Outras Receitas Operacionais", reduzem o total da receita apurada no exercício de 1975 para 50,03%, no exercício de 1976 para 53,56%, no exercício de 1977 para 56,79% e no exercício de 1978 para 55,19%. De acordo com o que se expôs, uma vez que foi excluído da tributação o exercício de 1974 pela declaração de decadência que a autoridade singular lhe fez, o quadro de fls. 02 passa a ser demonstrado, na conformidade do quadro comparativo da receita apurada pelo levantamento fiscal com a receita declarada, o qual integra o presente voto para, através dele estabelecerem-se percentuais de redução. Tal quadro reformado é o que consta da folha seguinte deste voto.



QUADRO COMPARATIVO DA RECEITA APURADA COM A RECEITA DECLARADA

EXERCÍCIOS E PERÍODOS- -BASE	RECEITA APURADA				RECEITA DECLARADA	
	I Faturamento de Serviços Pres- tados Mediante Convênios	II Serviços Pres- tados a Parti- culares	III Outras Recei- tas Operacio- nais	IV TOTAL	V Serviços Prestados	VI Outras Re- tas Operac- nais
1 9 7 5 (01.01.74 a 31.12.74)	9.131.378,48	4.376.410,69	1.444.625,00	14.952.414,17	6.036.340,00	1.444.625,
1 9 7 6 (01.01.75 a 31.12.75)	17.288.440,79	4.438.568,54	2.468.621,00	24.195.630,33	10.490.246,00	2.468.621,
1 9 7 7 (01.01.76 a 31.12.76)	29.767.610,25	4.291.988,51	3.601.827,00	37.661.425,76	17.784.668,00	3.601.827,
1 9 7 8 (01.01.77 a 31.12.77)	45.436.540,35	6.341.364,33	5.318.247,00	57.096.151,68	26.192.580,00	5.318.247,

NOTAS EXPLICATIVAS:

- 1) Percentuais de redução (valor da receita contabilizada a menos dividido pelo total da coluna IV) - Exercício de 1975 - 49,9% - Exercício de 1976 - 46,44% - Exercício de 1977 - 43,21% - Exercício de 1978 - 40,85%
- 2) Folhas dos autos em que se encontram as peças das quais se extraíram, por natureza de receita, o quadro comparativo, acima:

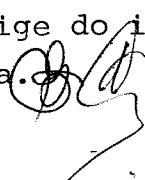
	<u>Exercício de 1975</u>	<u>Exercício de 1976</u>	<u>Exercício de 1977</u>
a) Faturamento de Serviços Prestados Mediante Convênios (coluna I)	fls. 197/208	fls. 209/220	fls. 221/234
b) Serviços Prestados a Particulares (coluna II)	fls. 183	fls. 183	fls. 183
c) Outras receitas operacionais (coluna III e VI)	fls. 15	fls. 22	fls. 28
d) Serviços Prestados (coluna V)	fls. 15	fls. 22	fls. 28

A questão tributária constante do tema que se debate por omissão de receita provém do confronto das importâncias relacionadas, do lado da receita apurada, nas colunas I e II, e, do lado da receita declarada, na coluna V, uma vez que há coincidência das quantias arroladas, nas colunas III e VI, como "outras receitas operacionais".

Em breve resumo, para rememorar o que disse a recorrente em suas razões de defesa, as faturas relacionadas na coluna I, sob a designação de "Faturamento de Serviços Prestados Mediante Convênios", não representariam integralmente receita da empresa, porque, uma parcela dos valores nelas consignados se destinassem a retribuir os serviços dos profissionais médicos, parcela essa que a sua contabilidade fez constar na subconta "Honorários Médicos" e que a interessada considera como "Depósito de Terceiros". E acrescentou que, se houvesse escriturado como receita tais parcelas de terceiros, teria depois que registrar como despesa o pagamento delas aos médicos.

Antes de qualquer opinião, cumpre salientar que não está em debate o que aconteceria se houvesse sido feito isto ou aquilo. Uma questão se julga pelo que foi feito e não pelo que poderia ser feito. O que poderia ter sido feito constitui condição e uma causa não se decide sob condição. Ela constitui, ou não, o fato que está na objetiva do debate. Então ela deve ser examinada tal como se apresenta e não como poderia ser apresentada. O que "poderia ser" é obra de abstração filosófica com que os adeptos da condicional "se" laboram para formular inúmeras hipóteses, do que ocorreria "se" o caso que se examina, concretamente, ocorresse de outra maneira, contrária àquela que incitou a disposição legal. Ajuizar-se o fato pelo abstrato, importaria, isso sim, em abrir verdadeiro pandemônio na clareira da decisão.

A controvérsia fiscal discutida sob o item de omissão de receita envolve matéria já debatida em outros julgados administrativos, de forma que não exige do intérprete profundas indagações para esclarecer o problema.



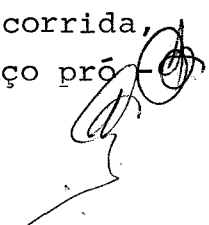
Acórdão nº 101-72.265

Desde os pródromos do imposto de renda e principalmente a partir da Lei nº 2.354, de 29.11.1954, a legislação fiscal específica do tributo ordena que a escrituração deve abranger todas as operações do contribuinte, na forma do estabelecido nas leis comercial e fiscal. Ora, se a norma do tributo determina que a escrituração deve registrar todas as operações, é inadmissível que se registre apenas uma parte da receita bruta auferida. Esta, para obter foros de todas operações, deve ser registrada na integridade dos recebimentos percebidos. As faturas que a recorrente emitiu contra os que se aproveitaram dos serviços médicos ou hospitalares diretamente ou intermediados por ela, foram recebidas debaixo do nome da Casa de Saúde e Clínica Santa Lúcia S.A. A totalidade dos recebimentos integra a receita bruta operacional, na forma do artigo 155 do RIR/75. Assim, de acordo com as disposições do artigo citado e ainda em confronto com o artigo 156 do RIR/75, todo o recebimento auferido na exploração de qualquer atividade econômica destinada à venda de bens ou serviços de terceiros, constitui receita bruta da empresa perceptível dos valores obtidos em retribuição das vendas realizadas e dos serviços prestados.

De outro ângulo, não se nega à empresa o direito de deduzir, como custo ou despesa operacional, o que for necessário à atividade explorada e à manutenção da respectiva fonte produtora, na forma dos artigos 161, alínea "c", e 162, do RIR/75.

De fato, o artigo 161 do RIR/75, ao considerar custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços, inclui, na alínea "c", os rendimentos pagos a terceiros, porque os admite como necessários à realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, no confronto com o artigo 162 e parágrafos 1º e 2º, daquele regulamento.

Em realidade, a recorrente não obedeceu as determinações regulamentares, embora, como salienta a decisão recorrida, os formulários de declaração de rendimentos reservam espaço pró-



prio ao registro das receitas e das despesas ou dos custos, nos quais existem itens destinados não só a indicar os pagamentos feitos a empregados, senão também os rendimentos pagos ou creditados a pessoa física sem vínculo empregatício ou a pessoa jurídica.

Prospera, pois em toda a linha o procedimento fiscal. Como realça a decisão recorrida e a prova dos autos confirma, a empresa emitiu, por sua conta e em seu nome, várias faturas contra entendidas às quais prestara assistência médica mediante convênio. Em vez de escriturar como receita total o montante dessas faturas e dar saída, a título de custo ou despesa, da parte pertencente aos médicos, decidiu, afrontando a lei tributária registrar como receita própria, uma parte desse faturamento e considerar a outra parte como DEPÓSITO DE TERCEIROS.

A defesa alega que os fiscais computaram na receita de "Serviços Prestados a Particulares" (coluna II do quadro integrante de fls. 24 deste voto), ~~importâncias contidas na coluna I~~, referente a "Faturamento de Serviços Prestados Mediante Convênios", as quais, excluídas às do ano de 1973, por decadência do exercício, abrangem a parcela de Cr\$4.053.673,28 (fls. 372), no ano de 1974, e Cr\$. . . . 1.203.212,73 (fls. 373), nos meses de janeiro a abril de 1975.

Disse a defesa que esses valores registrados no livro "Registro de Operações" teriam sido extraídos da sua contabilidade no livro Diário, depois que aquele livro foi registrado, em maio de 1975, pelo Governo do Distrito Federal que antes, apesar de ser solicitado, se negava a registrá-lo oficialmente, sob o fundamento de que a recorrente era isenta do ISS.

Feito o confronto de valores, verificou-se que não havia coincidência entre as importâncias registradas num e noutro livro. Seria, então, necessário que a recorrente apresentasse os documentos que comprovassem a escrituração feita nos livros comerciais e fiscais, os quais não foram exibidos sob a alegação de que a empresa não estava obrigada a emití-los por estar isenta do imposto sobre serviços (ISS).



Não havendo, pois, documento hábil, revestido das formalidades legais próprias, não há como a empresa comprovar o que alega.

É, pois, de endossarem-se os termos da decisão recorrida ao afirmar, textualmente, que:

"A afirmativa da contestante fica sem base diante desse confronto de valores, que discrepam de um livro para outro.

Desta forma, a prova do que afirma somente poderia ser consolidada mediante a apresentação dos documentos que deram origem aos registros nos livros comerciais e fiscais.

Os documentos não foram apresentados por não existirem conforme prova a empresa, alegando que não estava obrigada a emití-los por estar isenta do Imposto sobre Serviços (ISS).

Ora, todo registro contábil deve ter por base documento hábil que o comprove. Conseqüentemente, só faz prova contra terceiros a escrituração alicerçada em documentos revestidos das formalidades que lhe são próprias, e que demonstrem a natureza das transações (art. 135 do RIR/75 e arts. 23 a 25 da Lei nº 556/1850)."

Por fim há para examinar-se o pretense estorno de duas faturas de prestação de serviços: uma, como se recorda da leitura do relatório, em maio de 1977, no valor de Cr\$ 1.694.551,05, outra, em junho de 1977, no de Cr\$1.766.219,93. Disse a recorrente que esses valores se referiam a memorandos enviados ao INPS e por isso estornados, quando emitidas as faturas correspondentes, o primeiro, em julho de 1977, por desdobramento em três parcelas de Cr\$617.003,43, Cr\$504.867,96 e Cr\$..... 572.680,66 e o segundo, em setembro de 1977, por duas parcelas de Cr\$519.459,79 e Cr\$1.246.760,14, salientando que os lançamentos contábeis estão anotados no Diário nº 09, fls. 167, 201, 236 e

Os registros contábeis devem revestir-se de todas as cautelas e provas, a fim de que sejam convenientemente esclarecidos a qualquer tempo, e, em particular, os que, por seu imediatismo, mais de perto influenciam a apuração dos resultados.

Aos indigitados lançamentos, porque apontados pela defesa como estorno de receita, não basta a simples coincidência de valores. Essa coincidência pode constituir indício de que se tratam de operações entrelaçadas, isso, porém, não é tudo para que se considere o estorno da receita exatamente ocorrido na forma como pretende a defesa.

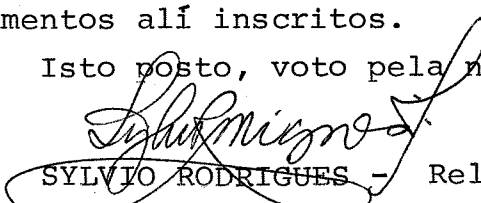
Não passaram despercebidos da decisão recorrida fatos que não permitem concluir de ser mesmo caso de estorno por duplicidade de faturamento. A falta de provas suficientes a respeito da natureza dos serviços, que a própria defesa diz não ter feito nas faturas, de modo que possibilitasse fazer identificação do lançamento primitivo com aquele apontado como sendo o de estorno, e assim também a distância de datas dos lançamentos (três meses depois) são opostas às arguições da recorrente pela decisão recorrida, nestes termos:

"A simples coincidência de valores não é, entretanto, prova de que houve duplicidade de faturamento, considerando a distância que separa as faturas estornadas, de maio e junho, para as outras de julho e setembro.

Por outro lado, os serviços são faturados sem que haja discriminação das suas origens, dificultando, dessa maneira, concluir tratar-se dos mesmos."

Apesar de estar dito pela defesa que os lançamentos de maio e junho se referem a memorandos, as fichas de contabilidade, de fls. 321/323, que ela própria trouxe à colação, dão como histórico do registro contábil como sendo, realmente, faturas, de acordo com os assentamentos ali inscritos.

Isto posto, voto pela negativa de provimento ao recurso.


SYLVIO RODRIGUES - Relator.