



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66
Recurso nº : 121.478
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1993 a 1995
Recorrente : HOSPITAL SÃO MARCOS S.A
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 18 de abril de 2001
Acórdão nº : 103-20.557

IRPJ – CONTRATOS DE LONGO PRAZO – Caracteriza-se como de longo prazo o contrato com prazo de execução superior a um ano, devendo os respectivos resultados serem apurados de acordo com o progresso da sua execução.

CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS – DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO DO LUCRO – Nos contratos com entidades governamentais, seja de longo ou curto prazo, admite-se o diferimento do respectivo lucro apurado de acordo com as leis comerciais e fiscais. Para ser admitida a adoção de tal permissivo legal deverá ser obedecido o regime de competência na escrituração regular das receitas e custos a fim de possibilitar o diferimento do lucro.

ÔNUS DA PROVA – Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada.

PROCESSOS REFLEXOS – PIS/Repique e CSLL - Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo principal, no que couber, será aplicada ao processo tido como decorrente, face a íntima relação de causa e efeito.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HOSPITAL SÃO MARCOS S.A

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir

Acas-18/06/01

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº: 10640.001681/97-66

Acórdão nº : 103-20.557

da base de cálculo do IRPJ os valores das contribuições ao PIS/REPIQUE e da Contribuição Social, bem como excluir o valor da Contribuição Social da sua própria base de cálculo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


MARY ELBE GOMES QUEIROZ
RELATÓRA

FORMALIZADO EM: 22 JUN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NEICYR DE ALMEIDA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

Recurso nº : 121.478
Recorrente : HOSPITAL SÃO MARCOS S.A

RELATÓRIO

HOSPITAL SÃO MARCOS S.A empresa já qualificada nos autos recorre, às fls. 297/309, a esse Conselho de Contribuintes da Decisão DRJ-JFA/MG nº 0.780/1999, às fls. 279/288, proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, que julgou procedentes, em parte, os lançamentos objetos dos Autos de Infração contra ela lavrados, relativos à exigência do IRPJ, às fls. 02, e autuações reflexas para o PIS/Repique, às fls. 12, a CSLL, às fls. 17, exercícios de 1993 a 1995, anos-calendários de 1992 a 1994.

Consoante Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 03/04 e Termo de Verificação de fls. 25 do processo, o citado lançamento é decorrente de procedimento fiscal *ex-officio* através do qual a autoridade administrativa constatou as seguintes irregularidades:

I – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – REGIME DE COMPENSAÇÃO - foi considerada indevida a compensação de prejuízo fiscal apurada no período de 12/1993, tendo em vista a reversão do prejuízo fiscal após o lançamento de ofício das infrações detectadas para o ano-calendário de 1992. Enquadramento legal: arts. 157 e seu § 1º; 382; 386 e seu § 2º e 388, III do RIR/1980;

II – POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO “INOBSERVÂNCIA DE ESCRITURAÇÃO” – POSTERGAÇÃO DE RECEITAS – foi caracterizada como postergação de imposto de renda, tendo em vista que o contribuinte omitiu da tributação dos anos-base 1993 e 1994 os valores referentes à parte do faturamento dos serviços prestados ao SUS.



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

Processo nº: 10640.001681/97-66

Acórdão nº : 103-20.557

Enquadramento legal: arts. 155; 157 e seu § 1º; 171; 172; 173 e 387, II do RIR/1980 e arts. 194; 197 e seu parágrafo; 219; 220; 222 e 195, II do RIR/1994;

III – LUCROS NÃO DECLARADOS – foi constatado que a contribuinte deixou de incluir na declaração de Imposto sobre a Renda parte do faturamento relativo aos serviços prestados ao SUS, relativamente aos anos-calendários de 1992 e 1994. Enquadramento legal: arts. 645 do RIR/1980 e art. 889, III, do RIR/1994.

Em sua impugnação às fls. 183/197, a contribuinte insurge-se contra o lançamento do crédito tributário alegando em síntese que:

1. Alega que o Auditor Fiscal preocupou-se em explicar que a prestação de serviços hospitalares não se enquadram no regime de "Contrato de Longo Prazo", insistindo aquela autoridade que o contrato do Hospital com o SUS rege-se pelo regime de produção de curto prazo, esquecendo-se ela que os artigos 282 do RIR/1980 de redação idêntica ao do 360 do RIR/1994, estabelecem que os contratos com entidade governamental podem ser tanto de curto como de longo prazo, interessando, apenas, que o governo não pagando não há o que cobrar;
2. Consoante o artigo 360 do RIR/1994, está claro que se tratando de contrato com entidade governamental, independentemente do prazo de execução do contrato, o respectivo lucro tributável há que ser diferido até a sua efetiva realização, tendo inovado a autoridade fiscal com o seu entendimento da lei;
3. Argüi que o Auditor Fiscal interpretou que mesmo em havendo diferimento esse não alteraria o montante do lucro líquido do exercício, citando a Lei das S/A, entretanto, tal lei não trata da determinação do lucro tributável mas trata do lucro contábil, e o diferimento somente é cabível para efeitos fiscais devendo ser utilizado para isso o LALUR, bem assim argumenta que a IN SRF nº 21/1979 citada pelo fiscal não se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº: 10640.001681/97-66

Acórdão nº : 103-20.557

aplica ao caso pois o artigo 360 do RIR/1994 é soberano em relação à Instrução Normativa nº 21/1979;

4. Apesar de o auditor colocar dúvidas sobre a validade do contrato entre o Hospital e o SUS, chegando a questionar da própria existência dele, tendo em vista que o contrato original data do ano de 1982, esqueceu-se aquela autoridade de que existe cláusula renovatória automática;
5. No tocante à inexistência de previsão legal para o diferimento de receita, concorda a defesa, mas alega que há previsão para diferimento do lucro tributável consoante o artigo 360 do RIR/1994, confundindo-se o auditor;
6. Discute as afirmativas do fiscal com relação à alegada desorganização dos controles da contribuinte, haja vista que tal desordem deve-se também ao SUS que somente efetua os pagamentos quando quer e bem entende;
7. Questiona a base legal do procedimento adotado pelo fiscal no sentido de excluir os dois primeiros meses de cada período-base para se apurar o valor da receita reconhecida em cada período-base tendo em vista que, segundo aquela autoridade, os pagamentos, na maioria das vezes, só ocorrem dois meses após o faturamento. Entende a defesa que pelo artigo 360 do RIR/1994 deveria ser apurado o lucro tributável pelo regime de competência;
8. Discorda da metodologia utilizada pelo fiscal, a qual acarretou prejuízo para a empresa, suscitando erro na apuração da base de cálculo tributável pois não foram excluídos os dois primeiros meses o que implicou na majoração da importância tributada por não haverem sido computadas algumas receitas de alguns meses. Na verdade, o auditor não excluiu os dois meses já que tributou todas as diferenças de



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

Processo nº: 10640.001681/97-66

Acórdão nº : 103-20.557

somas entre 12 e 10 meses, ele tributou 12 meses e compensou apenas 10 meses. Em seu favor apresenta vários demonstrativos de cálculo para comprovar as suas alegações;

9. Pleiteia, também o direito à utilização dos efeitos fiscais da correção monetária de balanço em função da reserva oculta (lucro) gerada, modificadora do Patrimônio Líquido;
10. Ratifica todos os argumentos em relação aos processos reflexos, acrescentando com relação ao PIS/Repique que o auditor deixou de compensar os valores já recolhidos pela contribuinte a título de PIS/Faturamento;
11. Questiona a exigência de juros de mora à taxa SELIC por considerá-la ilegal, bem assim suscita a existência de cerceamento do direito de defesa, solicitando o cancelamento de toda e qualquer atualização, penalidade e mora, a partir de 1997 para os fatos geradores até 31/12/1994, mencionados nos Autos de Infração, tendo em vista que o fundamento legal utilizado, o artigo 26 da MP nº 1.542, em nada fundamenta os cálculos efetuados pela fiscalização.

Por meio do despacho de fls. 243/244 o Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora solicitou a realização de diligência para que fossem trazidos mais elementos ao processo a fim de subsidiar o julgamento, bem assim para que na apuração da base de cálculo fossem observadas as disposições contidas no PN COSIT nº 02/1996 uma vez que os novos lucros tributáveis não foram considerados para efeito de correção monetária.

Através do Termo de Diligência Fiscal de fls. 245/251 foi atendida o pedido da DRJ em Juiz de Fora, tendo a autoridade fiscal diligenciadora apresentado novos



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

Processo nº: 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

valores tributáveis e solicitado que a contribuinte fosse cientificada do resultado do aludido procedimento a fim de que pudesse manifestar-se sobre os fatos e valores nele apurados.

Consoante o Aviso de Recebimento (AR) de fls. 268 a contribuinte foi cientificada do resultado da diligência fiscal e respectivos cálculos.

Às fls. 269/276 a contribuinte apresentou as suas razões de defesa, ratificando todos os termos da impugnação inicial e insurgindo-se contra a exigência e alegando que:

1. Reconhece que a sua impugnação inicial já foi atendida em parte, pois nos novos cálculos foram considerados os efeitos inflacionários de um exercício sobre os seguintes, embora tenha se insurgido sobre uma séria de outras irregularidades que não foram atendidas;
2. Na diligência, novamente, foi considerado o faturamento de dois meses posteriores ao encerramento do período tributável como sendo o faturamento do período anterior, excluindo-se o efeito inflacionário do período subsequente. Dessa forma, foi apurado lucro tributável em todos os períodos auditados em valor igual ao faturamento contabilizado nos dois meses seguintes ao encerramento dos períodos semestrais ou anuais;
3. Insurge-se contra o não acolhimento do seu pleito quanto ao diferimento do lucro apurado na prestação de serviços a entidades governamentais sob a alegação de que tal pretensão não havia sido exercida na data da entrega da declaração tendo em vista que nessa oportunidade a empresa não poderia fazê-lo pois havia apresentado prejuízo fiscal do que resultou na impossibilidade de fazer-se o diferimento;



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

Processo nº: 10640.001681/97-66

Acórdão nº : 103-20.557

4. Aduz que a CSLL não foi considerada como dedutível da base de cálculo do IRPJ, tendo sido aquela contribuição calculada erroneamente à alíquota de 10% quando deveria ter sido adotada a alíquota de 9,09%;

5. No tocante ao PIS/Repique afirma que não foram considerados os valores já recolhidos a título de PIS/Faturamento.

Por meio da Decisão DRJ-JFA/MG nº 0.780/99, às fls. 279/288, o Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - MG, julgou procedentes, em parte, os autos de infração objetos do presentes autos, consoante ementa a seguir transcrita:

***MATÉRIA E EMENTA**

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

LUCRO REAL

CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS – No caso de empresa prestadora de serviços, fornecidos através de contratos com base em preço unitário, para pessoa jurídica de direito público; empresa sob seu controle; empresa pública; sociedade de economia mista ou subsidiária, é defeso ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização, desde que proceda de acordo com a legislação de regência.

PIS/REPIQUE E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Decorrência – Infrações apuradas na Pessoa Jurídica – princípio de causa e efeito que impõe ao decorrente a mesma sorte do lançamento principal.

Lançamentos Procedentes em Parte.*

A motivação que fundamentou o R. julgado teve por respaldo os argumentos a seguir sinteticamente descritos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº: 10640.001681/97-66

Acórdão nº : 103-20.557

1. A contribuinte, apesar de pleitear o diferimento das receitas do SUS que foram contabilizadas pelo regime de caixa e reconhecer que tal procedimento tem efeitos meramente fiscais, não adotou o procedimento correto de contabilizar as receitas pelo regime de competência e proceder ao diferimento, no LALUR, do lucro permitido pela legislação fiscal. Desse modo, por descumprimento ao artigo 360 do RIR/1994 a contribuinte deixou de exercer o seu direito de diferir o lucro em relação às receitas recebidas do SUS e, por falta de elementos, não há como promovê-lo nessa fase impugnatória;
2. O faturamento apurado pela autoridade fiscal, em cada período-base, corresponde à diferença existente entre o faturamento conciliado com as RAA fornecidas pelo SUS, conforme informado pela contribuinte, às fls. 88/90 e aquele registrado no livro Razão da empresa, o que equivale ao faturamento consignado nos registros da empresa, excluídos os dois primeiros meses de cada período-base e incluídos os dois primeiros meses do período subsequente, conforme cálculos da Diligência Fiscal às fls. 250/251;
3. Não foi acolhida a pretensão da contribuinte em relação à dedução da base de cálculo do IRPJ do valor da CSLL, do PIS/Repique e da COFINS tendo em vista que, no citado período, a dedutibilidade dos tributos e contribuições somente poderia se dar quando eles fossem efetivamente pagos;
4. Quanto à taxa SELIC e à penalidade da multa de ofício a respectiva exigência deu-se em obediência aos preceitos legais vigentes;
5. No tocante à compensação do PIS/Repique com o PIS/Faturamento não assiste razão à contribuinte tendo em vista que os pedidos de restituição e compensação deverão ser formulados à DRF do seu domicílio fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº: 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

Às fls. 293, consta o Aviso de Recebimento (AR) por meio do qual o sujeito passivo tomou ciência da Decisão da autoridade administrativo-julgadora singular, na data de 22/12/1999.

Às fls. 294/296, foram juntadas cópias dos documentos mediante os quais a recorrente efetuou o depósito recursal.

Na data de 22/12/1999, foi interposto o Recurso Voluntário de fls. 297/309 contra a citada Decisão da autoridade administrativo-julgadora de primeira instância, no qual a contribuinte ratifica os termos da sua impugnação acrescentando sinteticamente que:

1. A Decisão singular recalculou o resultado tributável considerando o faturamento de dois meses posteriores ao encerramento do período tributável como sendo o faturamento do período anterior, excluindo o efeito inflacionário do período subsequente;
2. Discorda do critério de apuração sustentado pela fiscalização e mantido na Decisão, afirmando que houve uma mudança de estratégia e de fundamentos entre os dois atos praticados por ambas as autoridades julgadora e fiscal. Segundo a recorrente, enquanto a fiscalização sustentou que o contrato do Hospital com o SUS não era de longo prazo e que o lucro deveria ser reconhecido à medida da execução, a Decisão, na tentativa de disfarçar o equívoco da fiscalização, consoante o afirmado às fls. 284, demonstrou concordar que a regência do assunto deveria se dar pelo artigo 360 do RIR/1994. A Decisão, apesar de reconhecer o enquadramento equivocado da fiscalização não reconheceu o direito de a recorrente fazê-lo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

3. Questiona a afirmação da autoridade julgadora de que não tinha como acolher o diferimento do lucro por na oportunidade da fase impugnatória não ter mais como fazê-lo, haja vista que na diligência a autoridade fiscal teve acesso a todos os dados possíveis, bem como na impugnação foram apresentados todos esses dados, solicitando que sejam desconsiderados todos os cálculos do fiscal e aceitos aqueles apresentados pela recorrente;
4. Ratifica que não pode exercer o direito aos diferimento quando da entrega da declaração tendo em vista o prejuízo fiscal apurado para o período, sendo inaceitável que a autoridade julgadora deixe de acolher o pleito da interessada sob o argumento de que não dispunha de elementos;
5. Discute o fato de não ter sido aceita a dedução das contribuições sociais da base de cálculo do IRPJ citando em seu favor jurisprudência do Conselho de Contribuintes no sentido da admissibilidade. No tocante à CSLL aduz que a não dedução da mesma da base de cálculo do IRPJ implica no cálculo dos dois tributos de uma mesma base;
6. Quanto ao PIS/Repique, afirma que os valores já recolhidos são maiores do que aqueles apurados, insurgindo-se quando à negativa da respectiva compensação dos valores autuados como devidos com aqueles já pagos a título de PIS/Faturamento;
7. Questiona a não manifestação da Decisão acerca da alíquota de 9,09% aplicável à CSLL.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

VOTO

Conselheira MARY ELBE GOMES QUEIROZ, Relatora

Tomo conhecimento do Recurso Voluntário por tempestivo e face o cumprimento do requisito legal referente à exigência do depósito para interposição de recurso a essa instância colegiada.

Após a análise minuciosa das peças processuais passo a examinar a R. Decisão proferida em primeira instância em confronto com os termos do Recurso Voluntário, da exigência do crédito tributário e com o melhor direito aplicável à espécie, concluindo que se encontra *sub judice*, nessa instância, a discussão de questões fáticas e também de direito.

Preliminarmente, constata-se que inexistente qualquer prejudicial que possa obstar a apreciação dos autos por esse colegiado uma vez que a R. Decisão a *quo* encontra-se revestida da forma e do conteúdo exigidos pelas normas materiais e aquelas reguladoras do Processo Administrativo Tributário Federal, não merecendo reparos no tocante a essa parte. Igualmente, verifica-se que foram atendidos, plenamente, o devido processo legal e prestigiados os princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.

No mérito, a questão ora apreciada encerra, no seu âmago, a discussão acerca do regime tributário aplicável aos contratos com entidades governamentais enquadrados como de curto ou longo prazo e a possibilidade, ou não, do diferimento dos respectivos lucros.

Acerca do assunto é importante observar que as previsões relativas aos contratos de longo prazo, contidas no artigo 282 do RIR/1980 e no artigo 358 do



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

Processo nº : 10640.001681/97-66

Acórdão nº : 103-20.557

RIR/1994, não são aplicáveis à situação em causa pois a realidade factual não se adequa aos preceitos da hipótese de incidência abstrata constantes dos citados dispositivos legais, como pleiteia a recorrente, tendo em vista que a prestação de serviços ao SUS não se enquadra no conceito inserto naqueles diplomas legais. Apesar de a prestação de serviços encontrar-se respaldada em um contrato com renovação automática anual, tal fato não é suficiente para caracterizar o contrato como de longo prazo. Tal qualidade deriva de como serão executados os serviços, o que não enseja a hipótese da prestação de serviços de saúde ao SUS.

Impende observar entretanto que, independentemente de caracterizar-se como de longo ou curto prazo, os contratos com entidades governamentais podem submeter-se a regime de tributação específico no sentido de poder ser diferida a tributação dos lucros resultantes desses contratos até a sua efetiva realização, isto é, até o momento do respectivo recebimento.

Ressalte-se que a previsão legal diz respeito a que, na hipótese de contratos com entidade governamentais possa haver o diferimento dos lucros e não de receitas. As receitas, bem assim os respectivos custos, terão que ser contabilizados nos respectivos períodos em estrita obediência às leis comerciais e fiscais, sempre, segundo o regime de competência. Assim, quando se configurar o caso de contratos a longo prazo ou curto com entidades governamentais, poderá ser diferida a tributação, apenas, dos respectivos lucros para o período do efetivo recebimento.

Cumprе salientar, todavia, que o contrato de prestação de serviços, entre a contribuinte e o SUS/MS, não pode enquadrar-se no conceito de contrato de longo prazo pela própria essência, natureza e periodicidade dos serviços prestados. Restaria, portanto, considerá-lo como contrato de produção em curto prazo, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução, e cujo lucro é que poderia ser diferido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

Para que se pudesse considerar tal possibilidade, contudo, mister se fazia que a própria contribuinte houvesse escriturado corretamente os resultados advindos do contrato na época em que se deu a respectiva prestação de serviços. Igualmente, por tratar a hipótese de uma faculdade a opção pelo direito ao uso do permissivo legal deveria ser demonstrado pela interessada, bem como era necessário que ela houvesse procedido a regular contabilização tanto das receitas como dos respectivos custos a fim de que se apurasse o correto valor do lucro, não das receitas, cuja tributação poderia ser diferida.

Sobre o dever do sujeito passivo da relação jurídico-tributária de manter escrituração regular com o registro de todos os fatos, operações e transações da pessoa jurídica, bem como dos poderes que detêm as autoridades fiscais no tocante ao procedimento fiscal com vista ao lançamento do crédito tributário, já tivemos oportunidade de nos manifestar, em comentários aos artigos 197 e 223 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994 (correspondendo aos artigos 157 e 174 do RIR/1980), cujas respectivas matrizes legais são os artigos 7º e 9º do Decreto-lei nº 1.598/1977 e artigo 2º da Lei nº 2.354/1954, expressando a seguinte opinião:

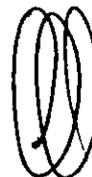
“Dever de escriturar (art. 197 do RIR): a escrituração deverá abranger todos os fatos administrativos, operações, transações ocorridos na empresa, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional, devendo obedecer às leis comerciais e fiscais e aos princípios contábeis.

...

Verificação do Lucro Real pela autoridade tributária (art. 223 do RIR) - A lei dá competência e poder à autoridade tributária para proceder à verificação da determinação do lucro real, sendo-lhe facultado o exame de livros e documentos da escrituração contábil-fiscal dos contribuintes, inclusive da escrituração de terceiros, com vista à apuração do correto cumprimento da obrigação tributária.

...

Saliente-se que a escrituração mantida com observância das disposições legais, bem como os livros obrigatórios que estiverem revestidos das formalidades extrínsecas e intrínsecas e em plena harmonia uns com os outros, fazem prova





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

contra e a favor das pessoas que deles forem proprietários ou contra terceiros, se os assentamentos constantes deles forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo a sua natureza ou assim definidos em preceitos legais (art. 223, § 1º do RIR/94 c/c os arts. 15 a 23 do Código Comercial).

Também, o art. 15 do Ccom prescreve que se os livros dos comerciantes não se encontrarem revestidos das formalidades essenciais ou forem encontrados com vícios não merecerão fé nos lugares viciados, não constituindo prova a favor do comerciante a que pertencerem, todavia poderão, mesmo assim, constituir em prova contra os seus proprietários. (QUEIROZ MAIA, Mary Elbe Gomes. Tributação das Pessoas Jurídicas – Comentários ao Regulamento do imposto de Renda/94. Brasília: UNB, 1997, pp. 111, 135, 137/139).

Constatada a ocorrência da irregularidade autuada, relativamente ao incorreto registro das receitas pelo regime de caixa, como escriturado pela recorrente, conclui-se pelo acerto da autuação, restando examinar se a formalização do lançamento do crédito tributário em relação à realidade factual encontra-se de acordo com as normas legais que regem a espécie.

Observa-se no processo que a autoridade administrativo-julgadora de primeira instância, no sentido de acolher os argumentos da defesa com relação à apuração da base de cálculo, mandou proceder a novos cálculos para que fosse considerado o efeito da postergação das receitas. Nesse sentido, igualmente, não merece reparos a R. Decisão *a quo*, tendo em vista que, após a elaboração e apuração dos novos valores efetuados pela autoridade lançadora em procedimento de diligência fiscal, a recorrente foi devidamente cientificada e pode apresentar nova impugnação, estando, assim plenamente assegurados o contraditório e a ampla defesa.

Portanto, descabe razão à recorrente em alegar qualquer mudança de estratégia ou de fundamentos praticado pela autoridade lançadora ou julgadora, tendo em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

vista que os novos valores cuja tributação foi mantida resultam, ao contrário do afirmado no Recurso, em acolhimento dos argumentos apresentados pela defesa perante a instância julgadora singular no sentido de expurgar o efeito da correção monetária/efeitos inflacionários sobre os valores considerados como postergação e atuados, como previsto no PN COSIT nº 02/1996. Saliente-se que no momento da autuação já havia sido considerada a respectiva postergação dos valores lançados pelo regime de caixa que deveriam ter sido contabilizados pelo regime de competência.

Igualmente, não assiste razão à recorrente, no tocante a que caberia à autoridade lançadora recompor a sua escrituração com vista a apurar os resultados da pessoa jurídica pelo regime de competência e só posteriormente quantificar o valor do lucro que poderia ser objeto de diferimento. Como argumentos contrários à pretensão da recorrente basta verificar que o diferimento dos lucros é uma opção legal dada pela legislação fiscal, no sentido de que compete à própria pessoa jurídica apurar e efetuar corretamente os seus registros contábeis a fim de que possa diferir os lucros efetivamente apurados, bem como, consoante elementos do processo, mesmo que a autoridade fiscal quisesse adotar o procedimento sugerido pela recorrente, mesmo assim, os registros e documentos fornecidos pela pessoa jurídica não possibilitaram a respectiva apuração nem a recorrente apresentou qualquer elemento probatório, respaldado em documentos hábeis e idôneos que pudesse laborar em seu favor.

Adentra-se, aqui, no campo do ônus probatório na relação jurídico-tributária. Para o enquadramento e caracterização de uma relação como jurídico-tributária é imprescindível que haja a prova irrefutável de que os fatos da vida real transmudaram-se efetivamente em fatos jurídico geradores de tributos, pela respectiva subsunção à hipótese de incidência prevista em abstrato na lei, qual a sua quantificação e qual o momento da incidência do imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

Os fatos jurídicos-tributários não são notórios que prescindem de prova, prevalece, sempre, no processo administrativo-tributário, a máxima *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Portanto, aquele que acusa ou argüi direito em seu favor deverá demonstrar e provar esse direito, seja ele o sujeito ativo seja ele o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Acerca do dever/ônus probatório no processo administrativo-tributário, portanto, é importante concluir que ele incumbe a quem acusa ou tem interesse em provar o seu direito. Desse modo, salvo nos casos de presunções legais, ele recai inicialmente à autoridade administrativa lançadora, no sentido de provar a prática das irregularidades imputadas ao sujeito passivo. Contudo, igualmente, ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, no exercício do seu amplo direito de defesa, incumbe apresentar provas em contrário irrefutáveis e inequívocas suficientes a elidir a imputação no sentido de desconstituir o lançamento de ofício.

É importante salientar, também, que todas as operações, transações e os registros contábeis da pessoa jurídica deverão estar respaldados em documentais hábeis, idôneos e irrefutáveis, para que possam fazer prova a favor do seu direito. Do contrário, poderão ser impugnados pelas autoridades fiscais administrativas.

No caso ora em apreciação, constata-se que as autoridades fiscais atuantes efetivamente cumpriram o seu dever de demonstrar e provar a infração imputada à contribuinte, no tocante à investigação, pesquisa dos fatos e procederam a um cuidadoso trabalho no sentido de construir os elementos que serviram de fundamento para o lançamento do crédito tributário relativo à infração atuada.

Nos autos, constata-se que tanto a autoridade lançadora e a diligenciadora, como a julgadora cuidaram em demonstrar, motivar e fundamentar, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66

Acórdão nº : 103-20.557

forma inequívoca, a tipicidade da infração em conexão com as ocorrências da realidade factual, considerando-se, assim, que, na presente hipótese, foi irretocável o procedimento fiscal e a R. Decisão no tocante à realização do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Com relação à arguição objeto do Recurso Voluntário, no que se refere à exclusão da CSLL da base de cálculo da própria contribuição e do IRPJ, pelo exame das peças processuais constata-se que efetivamente assiste razão à recorrente, haja vista que, a citada contribuição, deve ser considerada como despesa dedutível dos resultados da pessoa jurídica a fim de que seja apurado o lucro que constitui a correta base de cálculo tanto da CSLL como do IRPJ.

Quanto à alegação da recorrente com referência à possibilidade de compensação do valor do PIS/Repique autuado com o valor do PIS/Faturamento já recolhido, não há como se acolher o respectivo pleito haja vista que o valor do PIS/Repique agora exigido é relativo aos valores resultantes da infração apurado no procedimento de ofício com relação à equivocada escrituração das receitas pelo regime de caixa, não se confundindo com aquele que foi pago à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores pela própria recorrente.

No que se refere ao questionamento da recorrente de que a R. decisão *a quo* não se manifestou sobre a alíquota de 9,09% aplicável à CSLL, o respectivo pleito está sendo agora atendido com o reconhecimento do direito à exclusão da CSLL da própria base de cálculo.

Relativamente às alegações relativas ao COFINS, as mesmas não serão objeto de apreciação no presente voto tendo em vista que elas são objeto de processo à parte não se encontrando *sub judice* nos presentes autos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10640.001681/97-66
Acórdão nº : 103-20.557

No tocante à aplicabilidade dos juros de mora como calculados no lançamento de ofício e à aplicação da taxa SELIC, bem assim com relação à suposta exigência de valores a título de correção monetária, melhor sorte não se pode vislumbrar aos argumentos da recorrente tendo em vista que no cálculo do crédito tributário exigido foram obedecidos os termos da respectiva legislação disciplinadora da matéria que se encontrava válida, vigente e eficaz à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores e do lançamento de ofício do crédito tributário.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de DAR provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir de tributação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor da CSLL, bem assim, no tocante ao IRPJ, ser excluído, também, o valor do PIS/Repique.

Sala das Sessões - DF, 18 de abril de 2001


MARY ELBE GOMES QUEIROZ

