



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10730.001.835/88-38

VJVC

Sessão de 6 de julho de 1993

ACORDÃO Nº 103-13.940

Recurso nº: 96.295 - IRPJ - EXS: DE 1985 a 1988

Recorrente: CLÍNICA FLUMINENSE DE CIRURGIA PLÁSTICA S.A.

Recorrido: DRF EM NITERÓI.- RJ

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - É improcedente o lançamento tributário calcado meramente em certos indícios de omissão de receita, sobretudo se o Fisco não logra aprofundar os trabalhos de investigação de modo a conferir ao lançamento as indispensáveis características da segurança e da certeza.

- Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLÍNICA FLUMINENSE DE CIRURGIA PLÁSTICA S.A.

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

Sala das Sessões (DF), em 6 de julho de 1993.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM ZAINITO HOLANDA BRAGA - PROCURADOR DA FAZENDA
SESSÃO DE: 08 JUL 1993 NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOSÉ ROBERTO MOREIRA DE MELO, VÍCTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, CARLOS EMANUEL DOS SANTOS PAIVA, SÔNIA NACINOVIC e JOÃO APRÍGIO BIZERRA (Suplente Convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR.

A handwritten signature, possibly of Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, consisting of stylized, overlapping loops.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10730.001835/88-38

RECURSO Nº: 96.295

ACORDÃO Nº: 103-13.940

RECORRENTE: CLÍNICA FLUMINENSE DE CIRURGIA PLÁSTICA S.A.

RELATÓRIO

Através de auto de infração, fls. 01, exige-se da contribuinte CLÍNICA FLUMINENSE DE CIRURGIA PLÁSTICA S.A., com sede em NITERÓI-RJ, imposto de renda pessoa jurídica no valor equivalente a 35.093,67 OTN, que mais os consectários legais elevou-se a 59.048,27 OTN, até 31.08.88, sob a acusação de que a empresa "... manteve à margem de sua escrituração contábil as receitas oriundas de atendimentos a particulares (não conveniados), utilizando como prática separar os prontuários dos pacientes a quem não foi fornecido recibo e/ou nota-fiscal pelos pagamentos efetuados à clínica, apondo a cada um deles à inscrição S/N (sem nota), S/R (sem recibo) ou RECIBO? Conforme declarações do Sr. Carlos Alberto da Silva Marins, administrador da pessoa jurídica, declaração esta que consta do item 5 do Termo lavrado em 1/7/88, ora peça procesusal." e compensação indevida de prejuízo fiscal no exercício financeiro de 1987, no valor de Cz\$ 1.147.345,00, dado como gerado no exercício financeiro de 1993, quando, na realidade, no exercício em questão houve lucro real no montante de Cz\$ 3.190.616,00, conforme consta no Livro de Apuração de Lucro Real - LALUR. Os montantes das receitas omitidas são: Cz\$... 1.539,46; Cz\$ 49.585,28; Cz\$ 805.610,35; Cz\$ 7.951.491,43 + Cz\$.. 1.147.345,00 (prejuízo fiscal); e Cz\$ 994.925,15, respectivamente nos exercícios financeiros de 1984, 1985, 1986, 1987 e 1988, dos q

Acórdão nº 103- 13.940

ceram as bases tributáveis de Cz\$ 10.322,72; Cz\$ 790.120,12; Cz\$ 9.098.836,43; e Cz\$ 993.728,71, nos exercícios de 1985, 1986, 1987 e 1988, respectivamente, segundo descrito no "termo de verificação anexo ao auto de infração", fls. 2. Os autos estão instruídos, além do citado termo com os termos de verificação de fls. 07 e 08; cópias de demonstrações financeiras extraídas dos Livros Diários e de folhas do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR; bem como, com os documentos de fls. 28 a 2.449, constituídos de prontuários médicos, na sua maior parte, e de mapas e relações de pagamentos, arrecadados na empresa.

Cientificada da autuação em 31.08.88, fls. 01, a contribuinte impugnou a exigência em 17.10.88, dentro do prazo legal, tendo em vista que o auto de infração foi protocolizado na repartição em 16.09.88, tendo a contribuinte solicitado vistas e prorrogação do prazo para impugnar, consoante peças procesuais de fls. 2.456 a 2.461 e despacho do Senhor Delegado da Receita Federal, fls. 2.462.

Argumentou a contribuinte, em resumo que:

- estranha a forma inusitada com que transcorreu a fiscalização;
- entende não haver cometido as referidas infrações "... uma vez que a documentação apreendida nas dependências da empresa não espelha, no confronto com as notas fiscais, a totalidade de omissões apurada pelos fiscais.";



Acórdão nº 103-13.940

- não entende a forma exdruxúla do auto de infração, o qual considera totalmente improcedente, requerendo diligências para que se reexamine toda a documentação, único meio da impugnante confirmar as suas alegações.

Informação fiscal, fls. 2.468, após análise da impugnação, opina pelo indeferimento do pedido de realização de diligência, considerada desnecessária, e pela manutenção integral do auto de infração.

Decisão de primeiro grau, fls. 2.470/2.471, julgando do procedente o lançamento tributário sob a seguinte ementa:

"IRPJ - Ex. 85/88. Omissão de Receitas.
Compensação indevida de prejuízo.
Impugnação improcedente."

São os seguintes os fundamentos da decisão, in
verbis:

"CONSIDERANDO que a ação fiscal está em acordo com as regras do Decreto 70.235/72 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal;

CONSIDERNADO que o fundamento fático está claramente exposto no Termo de Verificação anexo ao Auto de Infração (fls. 02), onde se diz que a empresa "manteve à margem de sua escrituração contábil as receitas oriundas de atendimentos particulares dos pacientes a quem não foi fornecido recibo e/ou nota fiscal pelos pagamentos efetuados à Clínica, apondo a cada um deles a inscrição S/N (sem nota), S/R (sem recibo) ou Recibo?, conforme declaração do Sr. Carlos Alberto da Silva Marins, adminis



Acórdão nº 103-13.940

trador da pessoa jurídica, declaração esta que consta do item 5 do Termo lavrado em 01.07.88, ora pela processual" (este Termo está às fls. 7);

CONSIDERANDO Não ter cabimento o pedido de diligência, para reexaminar toda a documentação, até porque a infração está demonstrada nos autos do processo, ao qual também estão anexados os volumes contendo a documentação apreendida e que comprova o movimento de receita auferida à margem da escrituração,

CONSIDERANDO tudo que do processo consta,"

Ciência da decisão em 05.12.89, fls. 2.473.

Irresignada, a contribuinte, em 04.01.90, interpôs o apelo de fls. 2.474/2.479, argumentando, em síntese, que:

- sustentou na impugnação que se impunha a realização de diligência para se determinar a eventual base tributável, a qual nunca poderia ser a alegada receita bruta.
- o indeferimento do pedido de realização de diligência importou em evidente cerceamento do direito de defesa, a qual continua a ser essencial à solução da controvérsia no sentido de obter provas;
- a avaliação contraditória, se impugnada a base de cálculo adotada pela fiscalização, não é faculdade da autoridade lançadora, mas sim, um di-

Acórdão nº 103-13.940

reito da contribuinte, face ao disposto no art. 148 do C.T.N.;

- a autoridade lançadora arbitrou o lucro com base em prontuários, sem qualquer indicação sobre o critério adotado para valorização da hipotética receita, jamais, confrontada;
- a prova pericial é ainda indispensável para que se apure a natureza da contribuinte e a base de cálculo;
- o autuante tomou como princípio a presunção de que a alegada receita teria sido auferida pela clínica e fixou unilateralmente o valor que seria a ela atribuída;
- evoca o entendimento expresso no Parecer Normativo nº 945/86 da CST, item 11, no sentido de que nem sempre a omissão de receita representa omissão de lucros em importância igual, pois o lucro correspondente à diferença entre a receita líquida e o custo do bem vendido ou do serviço prestado;
- a Clínica como pessoa jurídica não presta serviços de atendimento médico ou hospitalar os quais são prestados pelos médicos e demais profissionais que nela trabalham;



Acórdão nº 103-13.940

- não se pode dizer pela existência de um protuário ou de um recibo apócrifo, que a clínica teve lucro equivalente;
- isto supõe duas coisas: ou que a Clínica realiza serviço sem qualquer custo; ou que, o mais provável, as receitas tidas por existentes foram recebidas pelos diversos profissionais sem participação da Clínica; concluindo-se daí que ou o auto foi lavrado contra a pessoa errada ou a base de cálculo não foi corretamente apurada;
- o lançamento só poderia prosperar se realizada a prova pericial pela qual protestava a suplicante;
- espera seja o recurso provido, julgando improcedente o auto lavrado e anulando, por cerceamento de defesa a decisão recorrida.

Através da Resolução nº 103-1.073, de 23.06.90, fls. 2.487/2.489, esta Câmara converteu o julgamento em diligência, objetivando, fossem demonstrados todos os passos adotados pelo Fisco na apuração dos valores tributados; indicados e justificados os critérios que nortearam o procedimento fiscal; e cientificar o contribuinte do resultado reabrindo-lhe o prazo legal para contestá-lo.

Em cumprimento o Fisco expediu a intimação de fls. 2.487/2488, respondido pela contribuinte às fls. 2.489/2.490.



Acórdão nº 103-13.940

Às fls. 2.491/2.497, consta o relatório da diligência.

É o relatório.

A handwritten signature, possibly of a judge or official, consisting of a stylized 'S' or 'B' shape with a vertical line through it.

Acórdão nº 103-13.940

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator:

O recurso voluntário foi interposto dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72. Deve ser conhecido.

Os autuantes apreenderam no estabelecimento da recorrente grande massa de documentos: na maioria prontuários médicos e mapas de pagamentos, com anotações S/N, S/R, e "RECIBOS?" e a partir daí, com base no que definiram como declaração do administrador da Clínica, Sr. Carlos Alberto da Silva Marins, de que as anotações significavam: S/R, sem recibo ou "RECIBO?", e S/N, sem nota, tomaram tais prontuários como indicadores de receita à margem da escrituração.

Neste ponto, deve-se observar que a fundamentação para o lançamento foi, exclusivamente, a referida declaração do administrador e que esta declaração "...consta do item 5 do Termo lavrado em 1/7/88,...".

O termo lavrado em 1/7/88, referido pelos autuantes, é o "termo de verificação, apreensão de documentos e intimação fiscal", fls. 07 dos autos, onde consta: "Após as verificações de praxe a fiscalização procedeu a apreensão dos seguintes documentos: ..."seguem os item 1 a 7 arrolando os documentos apreendidos. O mencionado item 5 tem a seguinte redação:



Acórdão nº 103-13.940

"5) diversos prontuários de 1983 a 1988, correspondentes a prestação de serviços médicos mantidos à margem da escrituração contábil ca racterizados, entre outras, pelas inscrições S/N (sem nota), S/R (sem recibo), Recibo?, con forme esclarecimentos prestados pelo Sr. Carlos Alberto da Silva Marins;"

O art. 644 do RIR/80, dispõe que as informações e os esclarecimentos prestados pelos contribuintes ou não, serão tomados por termos e assinados pelo declarante.

Não consta do processo nenhuma declaração do Sr. Carlos Alberto Silva Marins, tomada a termo, de que aquelas anotações se referem a prontuários sem nota ou sem recibo ou de que cor respondessem a receitas mantidas à margem da contabilidade.

De posse do farto material apreendido, fiado unicamente nas "declarações" por ele próprio atribuídas ao administra dor da empresa o Fisco lançou tributo, sem trazer aos autos sequer um elemento de convicção de que tivesse auditado a escrituração da contribuinte ou de que os valores atribuídos aos prontuários correspondessem efetivamente a receitas omitidas; de que tivesse confrontado os valores dos prontuários com os talonários de notas fiscais ou de recibos emitidos pela empresa, ou confrontado com os va lores e comprovantes de receita escriturados; nenhuma intimação à empresa para esclarecer o significado das indigitadas anotações; ne nhuma intimação para que a empresa demonstrasse a escrituração de tais valores. Não se sabe qual o critério utilizado pelo Fisco para quantificar a receita omitida, dada à ausência de levantamento fiscal ou de qualquer demonstrativo de apuração. No termo de ver ificação de fls. 08, os autuantes fizeram constar que verificaram os



Acórdão nº 103-13.940

livros obrigatórios e fiscais e os manusearam folha por folha, relacionando-os a seguir, mas não declinaram e nem demonstraram nos autos os efeitos de tal manuseio. Nenhuma diligência foi realizada junto a qualquer dos clientes constantes dos prontuários no sentido de se confirmar se houve ou não emissão de notas fiscais ou recibos pelos serviços prestados, forma de pagamentos, etc.

Neste estado, vieram ter os autos a esta Câmara, que, na sua composição à época, majoritariamente diversa da atual, por unanimidade de votos de seus membros, determinou a remessa dos autos à repartição de origem "..., para que seja realizada diligência imprescindível, pela qual fiquem claramente demonstrados todos os passos adotados pela fiscalização na apuração dos valores efetivamente tributados, bem como indicados e justificados os critérios que nortearam o procedimento fiscal." e que fosse reaberto prazo para a contribuinte se manifestar sobre o resultado da diligência.

Ao invés de demonstrar os passos adotados na apuração dos valores tributados e indicar e justificar os critérios que nortearam o procedimento fiscal como solicitado, o Fisco intimou a contribuinte, fls. 2.487/2.488 a apresentar vasta documentação contábil-fiscal dos períodos-base autuados, tais como livros comerciais e fiscais; LALUR; talonário de notas-fiscais de prestação de serviços que lastrearam os lançamentos de receita; relação de médicos vinculados à empresa e o tipo de vínculo; esclarecer critério de divisão de receitas entre a pessoa jurídica e os médicos prestadores de serviços; cópias das declarações das pessoas físicas dos sócios; cópias das atas das assembléias realizadas no período; dentre outros.



Acórdão nº 103-13.940

Ora, trata-se de elementos que deveriam ter sido solicitados e examinados, tipicamente, como medida preparatória do lançamento, tendente a verificar a ocorrência de irregularidades que justificassem a exigência de eventuais diferenças de tributos.

Colocada à disposição a documentação solicitada e prestados esclarecimentos pela contribuinte, fls. 2.489/2.490, o Fisco, manifestou-se, fls. 2.491/2.497, inicialmente, concluindo que o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, face à determinação de realização de diligência, acatou a tese levantada pela autuada de cerceamento do direito de defesa; repetiu, basicamente, os fundamentos constantes dos termos que instruíram o auto de infração, os de fls. 02 e 07; requisitou cópias das declarações de rendimentos dos médicos que segundo a empresa, prestaram serviços à Clínica, e teriam declarado os honorários na cédula "D", a partir das quais elaborou demonstrativos consolidando os valores declarados pelos médicos na cédula "D" e os confrontou com os montantes autuados na pessoa jurídica nos exercícios financeiros de 1985, 1986 e 1988, para asseverar que mesmo aceita a tese de que a receita apurada pela Fiscalização como omitida, é receita dos médicos e não da autuada, ainda restaria a tributar no exercício de 1986 a importância de Cz\$ 8.680,27.

Ou seja, não demonstrou os critérios utilizados na apuração dos valores tributados, como solicitado. Não comprovou vínculo entre as receitas tidas como omitidas com aqueles rendimentos declarados pelos médicos na cédula "D" de modo que, positivamente, pudesse ser proposta a exclusão do tributo exigido da pessoa jurídica, sugeriu apenas em tese, algo que deveria ser comprovado na contabilidade da empresa, os repasses aos médicos.



Acórdão nº 103-13.940

No que se refere à questão da glosa de compensação de prejuízo, os trabalhos fiscais também mostraram-se imprecisos e não confiáveis. Às fls. 2.496, relatório de diligência, o Fisco esclareceu que no exercício de 1987, a autuação não teve por base os prontuários apreendidos, mas sim, a compensação indevida de prejuízo fiscal, no montante de Cz\$ 1.147.345,00, atribuído ao exercício de 1983, não constante do LALUR. Esta assertiva diverge dos elementos presentes nos autos. Segundo "quadro demonstrativo dos valores tributáveis", fls. 02 verso, no exercício de 1987 foi autuado o montante de Cz\$ 9.098.836,43, composto pela verba de Cz\$ 7.951.491,43, a título de receita omitida mais a verba de Cz\$ 1.147.345,00, a título de glosa de prejuízo compensado indevidamente. Nesta parte, também faltou aprofundamento dos trabalhos fiscais. Esta Câmara solicitou, em diligência que fossem demonstrados todos os passos utilizados na quantificação da matéria tributável, o que inclui a questão relativa à compensação dos prejuízos fiscais. Na petição de fls. 2.901/2.902, a contribuinte esclarece que cometeu erro no preenchimento de sua declaração de rendimentos do exercício de 1987, quadro 14, indicando o valor de Cz\$ 1.147.345,00 no item 27, quando o correto seria no item 28, visto que o prejuízo compensável foi apurado no exercício de 1984, ver fls. 22 e 2.903 dos autos. O exame das folhas do LALUR, presentes nos autos, fls. 13/22, comprovam que a empresa apresentou lucro real nos exercícios anteriores a 1984 e prejuízo fiscal nesse exercício, ficando evidente que deixou de escritar apenas a parte "B" do LALUR, irregularidade formal, facilmente corrigível, que não obsta a compensação do prejuízo fiscal existente, principalmente, considerando que a Secretaria da Receita Federal mantém rigoroso controle, mediante conta-corrente dos prejuízos fiscais declarados e compensáveis, do que conclui-se não advir prejuízo ao Fisco em razão do erro cometido pela contribuinte, no preenchimento de sua declaração de rendimentos, de resto facilmente sanável quando de eventual lançamento suplementar em virtude de revi-

Acórdão nº 103- 13.940

são das declarações de rendimentos da contribuinte.

O certo é que os esclarecimentos prestados pela contribuinte, nesta parte, não foram levados em consideração pelo Fisco, contrariando a orientação contida no § 2º do art. 678 do RIR, de que os mesmos só podem ser desconsiderados contra elementos seguros de prova.

A informação fiscal contida no relatório de diligência, fls. 2.191 dos autos, de que a autuação originou-se de ação fiscal do tipo BLITZ, ao contrário de justificar as deficiências do procedimento o fragiliza ainda mais, levando ao convencimento a respeito da carência investigativa. Trata-se de técnica de abordagem do estabelecimento fiscalizado, valendo-se do efeito surpresa que tem se revelado válida e muito útil à coleta de informações acerca dos negócios dos contribuintes, mas que não dispensa o posterior labor fiscal com vistas à integral observância das disposições do art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente, as tendentes à verificação da ocorrência do fato gerador do tributo, determinação da matéria tributável e cálculo do imposto devido.

De tudo que foi exposto, convenci-me de que houve insuficiência na caracterização da infração, visto que o Fisco tendo apreendido documentos que revelam meros indícios de omissão de receita não logrou aprofundar os trabalhos de investigação no sentido de comprová-la tendo exigido tributo com base em presunção, o que retira do lançamento as indispensáveis características da segurança e da certeza, considerando-se que, pela estrutura do

Acórdão nº 103-13.940

Código Tributário Nacional é vedado efetuar lançamento de tributo com base em presunção, exceto aquelas expressamente prevista em lei, entre as quais não se insere a hipótese dos autos.

Diante destas conclusões, advindas de detido exame prévio dos autos, deixei de apreciar as questões preliminares afloradas pela recorrente quanto à ocorrência ou não de cerceamento do direito de defesa ou da necessidade ou não de realização de diligências ou perícia, tendo em vista o disposto no § 2º do art. 249 do CPC, que norteia este voto, segundo o qual, quando se puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveita a declaração de nulidade, o julgador não a determinará.

Oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Brasília-DF, em 06 de julho de 1993.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - RELATOR

