



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10768.015560/98-64  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-003.443 – 1ª Turma  
**Sessão de** 06 de março de 2018  
**Matéria** CSLL. DEDUÇÃO DE PERDAS NO RECEBIMENTO DE VALORES FATURADOS.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** HOSPITAIS INTEGRADOS DA GÁVEA S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

PERDAS NO RECEBIMENTO DE VALORES FATURADOS. DEDUÇÃO ANTECIPADA DE DESPESAS AINDA NÃO INCORRIDAS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação comercial somente admite a contabilização de eventuais perdas desde que comprovado que se tornaram definitivas (perdas efetivamente incorridas - Lei 6.404/76, art. 187, §1º), e a legislação fiscal exige a comprovação de que foram esgotados todos os meios de cobranças possíveis para a sua dedutibilidade. As alegadas perdas não poderiam ter sido deduzidas da forma como fez a contribuinte. Uma outra possibilidade para o adequado tratamento contábil e fiscal das alegadas perdas seria mediante a constituição de provisão para devedores duvidosos (PDD), conforme a legislação da época, mas esse também não foi o caminho adotado pela contribuinte em relação às glosas em questão. Não estava correto o procedimento adotado pela contribuinte, em reconhecer de imediato como despesa (reduzindo o lucro líquido) parcelas ainda recebíveis, valores que ainda não se revestiam da natureza de perdas efetivas, visto que partes significativas desses valores eram recebidos após reclamações e negociações com os clientes. E o fato de a contribuinte fazer posteriormente créditos na conta GLOSAS, em razão dos valores que acabava conseguindo receber, não justifica a dedução antecipada e indevida de perdas, que, ao menos em parte, nem mesmo se confirmavam.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os

conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra "decisão não-unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova", fundamentado no art. 5º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, c/c art. 7º, I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, art. 4º da Portaria MF nº 256/2009 (RICARF/2009) e art. 3º da Portaria MF nº 343/2015, que aprova o atual Regimento Interno do CARF.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 108-06.665, de 19/09/2001, por meio do qual a Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negou provimento a recurso de ofício, mantendo a decisão de primeira instância administrativa que havia cancelado parte do lançamento de CSLL apurada nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, relativamente à infração de dedução de despesas não incorridas.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

**RECURSO DE OFÍCIO** — Nega-se provimento ao recurso de ofício quando a decisão monocrática perfeitamente aplicou a norma ao litígio. A correta observância dos princípios de contabilidade invalida o lançamento de ofício.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO no RIO DE JANEIRO/RJ.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias que deu provimento ao recurso ofício.

Em 05/08/2002, o Presidente da Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Despacho nº 108-0.120/2002, deu seguimento ao recurso especial.

Em 13/06/2005, o recuso especial foi submetido a julgamento pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião em que foi proferido o Acórdão CSRF/01-05.228, com a decisão de não se conhecer do recurso, conforme a ementa e a parte dispositiva reproduzidas a seguir:

RECURSO ESPECIAL — ADMISSIBILIDADE — RECURSO DE OFÍCIO. A decisão de primeira instância favorável ao sujeito passivo, acima do limite de alçada, constitui o primeiro momento de um ato complexo, cujo aperfeiçoamento requer manifestação do Conselho de Contribuintes quando aprecia recurso de ofício. Nesse caso, o Tribunal não decide recurso simplesmente complementa o ato complexo. A decisão de primeira instância que exonera crédito tributário abaixo do limite de alçada é definitiva, enquanto a decisão em valor acima do limite deve ser confirmada pelo Conselho de Contribuintes para se tomar definitiva (art. 42 do Decreto nº 70.235/72). Recurso Especial interposto pela Procuradoria é impróprio para desafiar acórdão não-unânime proferido em remessa *ex officio*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL, ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NÃO CONHECER do recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber (Relator), José Clovis Alves, Mário Junqueira Franco Junior e Manoel Antonio Gadelha Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

Contudo, a PGFN ingressou com recurso extraordinário e conseguiu reverter essa decisão, conforme Acórdão nº 9900-000.983, exarado pelo Pleno da CSRF em 15/12/2016, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CABIMENTO.

É cabível a interposição de Recurso Especial pela Fazenda Nacional, ainda que o acórdão recorrido tenha confirmado a decisão de Primeira Instância, em sede de Recurso de Ofício. Situação que demanda o retorno do processo à Turma *a quo*, para exame das demais questões constantes do Recurso Especial do Procurador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Extraordinário da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso e, no mérito, negaram-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

Assim, conforme determinado pelo referido Acórdão nº 9900-000.983 - Pleno, os autos retornaram a essa Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais para realização de novo julgamento, estando superada a questão preliminar de não conhecimento do recurso especial.

Em seu recurso, a PGFN afirma que o acórdão recorrido configura decisão não-unânime e contrária à lei, no que toca à dedução de despesas não incorridas, especificamente em relação à base de cálculo da CSLL.

Para o processamento do recurso, foram apresentados os seguintes argumentos:

- não obstante os bem articulados argumentos que foram utilizados no voto que orientou o *decisum* guerreado, não merecem eles ser acolhidos, porque flagrantemente contrários à Lei tributária, como se pode verificar dos fundamentos utilizados pela Auditora Fiscal autuante, no Auto de Infração de fls. 102/108, c/c a correspondente parte constante do Termo de Verificação Fiscal à fl. 111, no qual, conclusivamente, com propriedade e esteio nas disposições legais pertinentes, esclarece que:

*"Foi constatado por esta fiscalização que a empresa adotou, em 1994, 1995 e 1996, o seguinte procedimento com relação a seus créditos decorrentes de prestação de serviços:*

*- ao emitir a fatura, debitava o valor faturado à conta créditos a receber e creditava à receita de serviços (procedimento correto);*

*- quando do recebimento não integral da fatura, creditava o valor total à conta créditos a receber e debitava o valor pago à conta bancos e a diferença (valor não pago) a uma conta de despesas intitulada GLOSAS;*

*- quando do posterior recebimento da diferença contabilizava a importância a crédito da conta GLOSAS e a débito da conta bancos.*

*Exemplos da contabilização acima descrita foram juntados às fls. 114/124.*

*O procedimento utilizado infringe o art. 220 do RIR/94, uma vez que não foram observadas as disposições da Lei nº 6.404/76 na apuração do lucro líquido.*

*Apesar de incorreto, o procedimento adotado não produziu efeitos fiscais quanto ao IRPJ, já que o valor de GLOSAS foi adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real.*

*A mesma adição, todavia, não foi efetuada na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro. Em consequência, as bases de cálculo da Contribuição Social s/ Lucro resultaram distorcidas.*

*Intimada a esclarecer, através do Termo de 13/01/98 (item 1) a divergência de procedimento bem como a base legal que deu suporte a não adição das glosas na apuração das bases de cálculo da Contribuição Social s/ Lucro, a*

*empresa, em sua resposta de fls. 4/5, informa que "as glosas podem ser consideradas com abatimentos de preços de serviços ou como desconto adicional nas hipóteses em que não haja certeza jurídica sobre o direito do prestador de serviço contra o cliente que não reconhece o valor integral da dívida, tornando, assim, temerária sua cobrança em juízo".*

**CONCLUSÃO:**

*1) Por infração ao art. 220 do RIR/94, deverão ser adicionadas às bases de cálculo declaradas pelo contribuinte da Contribuição Social s/ Lucro o saldo mensal/anual da conta de despesas, nominada GLOSAS, que foram:*

*Ano-Calendário de 1994 — R\$ 2.533.353,29 (apuração anual) — fls. 154*

*Ano-Calendário de 1995 — Apuração mensal — fls. 125/153 JAN-285.314,66 FEV-16.317,21 MAR-293.237,91 ABR-173.473,55 MAI-158.297,54 JUN-197.179,47 JUL-310.307,18 AGO-191.145,19 NOV-275.967,93 DEZ-240.914,46*

*Ano-Calendário de 1996 — Apuração anual — R\$ 1.607.771, 22 — fls. 155.*

*2) Face as glosas acima, as bases de cálculo declaradas dos meses de jan e abril/95 que eram negativas, tornaram-se positivas; em decorrência, as compensações efetuadas, nos meses de fev (R\$ 28.353,52), maio (R\$ 19.454,87) e junho/95 (R\$ 62.594,91), com aquelas bases de cálculo negativas, resultaram indevidas.*

*3) A empresa excluiu, na apuração da contribuição social s/ lucro de jan/95, a importância de R\$ 272.046,11, dos quais R\$ 271.451,00 referem-se a ajuste na conta-Provisão p/ Devedores duvidosos de 12/94. Conforme já explicado no item 1 do tributo acima (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), não há amparo legal para referido ajuste, sendo, conseqüentemente, indevida a exclusão efetuada. — fls. 156/7."*

- tem-se, assim, à vista da não unanimidade da decisão e da contrariedade da lei tributária regente da matéria, evidente a ausência de consenso quanto ao enquadramento legal da matéria em dissídio, entre os i. Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho, que se projeta na exigência de pacificação por parte dessa Câmara Superior de Recursos Fiscais, para o fim da correta aplicação da lei ao caso posto e de segurança jurídica;

- assim, prequestionada a matéria e demonstrada a contrariedade à lei, no que diz respeito à aplicação ao caso em tela, na forma do estabelecido nos fundamentos legais mencionados, afiguram-se presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial, consoante às disposições do art. 32, inciso I, do Regimento Interno (Portaria MF nº 55/98).

- nestas condições, portanto, equivocou-se a e. Câmara *a quo* ao negar provimento ao recurso de ofício, merecendo ser reformado o v. Acórdão recorrido, porque contrário à prova dos autos e à legislação em vigor;

- por todo o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer que a legislação tributária aplicável à espécie seja respeitada e cumprida fielmente, para prevalecer, *in casu*, a estrita legalidade e, desse modo, propiciar segurança jurídica;

- requer, por fim, que a r. decisão recorrida seja reformada, na parte em que lhe foi desfavorável, a fim de prevalecer, por imperativo legal, a procedência da autuação fiscal.

Em 12/12/2002, a contribuinte foi intimada do despacho que havia dado seguimento ao recurso especial da PGFN, e em 26/12/2002 (despacho no vol. 2, e-fls. 163) ela apresentou tempestivamente as contrarrazões, com os seguintes argumentos:

## DESPESAS NÃO INCORRIDAS

### A) CONTABILIZAÇÃO

- a recorrida é pessoa jurídica que tem como objetivo a prestação de serviços de atendimento hospitalar, entre os quais serviços médicos e ambulatoriais, e mantém com empresas de assistência médica e com seguradoras que atuam na área de saúde, contratos pelos quais se compromete a prestar serviços de atendimento hospitalar aos clientes-conveniados destas empresas e seguradoras, de acordo com o tipo de plano e a cobertura assegurada;

- em contrapartida, a recorrida deve receber das empresas e seguradoras de saúde o respectivo reembolso dos custos e despesas incorridos no serviço de atendimento hospitalar prestado;

- ao final de cada mês, ou em períodos inferiores (quinzenal, por exemplo), dependendo dos termos contratuais, a recorrida emite nota fiscal de fatura em face das empresas e seguradoras de saúde, com os valores de reembolso referentes aos serviços hospitalares executados para os clientes-conveniados;

- contudo, observa-se que as empresas de assistência médica e as seguradoras questionam com usualidade os valores cobrados pela recorrida, alegando, entre outras razões, que:

- o serviço executado está fora do alcance contratual do conveniado;

- os preços estão além daqueles combinados;

- houve uso indiscriminado de medicamentos.

- em decorrência, além de atrasos no recebimento dos reembolsos, em muitos casos ocorre a efetiva glosa dos valores cobrados pela recorrida, ou seja, as empresas de assistência médica e as seguradoras não pagam os valores faturados ou acabam pagando valores inferiores àqueles faturados;

- isto posto, quando do não pagamento da fatura pelo plano de saúde, a recorrida debita uma conta de resultado denominada GLOSAS e credita a conta CLIENTES. Por outro lado, se depois o plano de saúde reconhecer que deve pagar a parte anteriormente não reconhecida, a recorrida irá, quando do recebimento da mesma, debitar a conta bancos e creditar a conta GLOSAS;

- desta forma, verifica-se que não há afronta aos princípios contábeis, em particular ao "Princípio da Realização da Receita", cujo enunciado prevê: "A receita é considerada e, portanto, passível de registro pela contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante e entidade produtora" (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações — Ed. Atlas — 3ª edição — pg. 87);

- ademais, a D. Autoridade Fiscal usou em seu enquadramento legal o artigo 220, parágrafo 1º, do RIR/94, o que não podemos aceitar, porque esta definição é para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, o que não é o caso, pois se trata da Contribuição Social sobre o Lucro;

- portanto, conforme o Decreto nº 70.235, de 1972, existe afronta ao seu artigo 10, inciso IV, por total desacordo da capitulação legal na qual se ampara o feito fiscal. A correta capitulação seria, se a autoridade fiscal estivesse correta, o artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689 de 1988, alterado pela Lei nº 8.034 de 1990. Portanto, totalmente equivocada a capitulação desta suposta infração, o que invalida o Auto de Infração anteriormente referido;

#### B) DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM GLOSAS

- um dos princípios fundamentais do direito tributário, aplicável a qualquer imposto, é o de que apenas se tributa o lucro produzido pelo patrimônio ou pelo trabalho do cidadão;

- o conceito constitucional de renda coincide com o de lucro e repulsa a incidência sobre o patrimônio, o custo de produção e o prejuízo;

- o Código Tributário Nacional, atento à Constituição, aderiu à concepção de que a renda é acréscimo de patrimônio;

- de feito, a noção de acréscimo de patrimônio líquido só pode ser obtida se se somarem, às previsões do art. 43 do CTN, os princípios constitucionais tributários vinculados às idéias de justiça, direitos fundamentais e segurança jurídica;

- entre os tais princípios encontram-se os da capacidade contributiva, proteção do mínimo existencial, proibição de confisco e igualdade;

- o princípio da capacidade contributiva, com o respectivo subprincípio da progressividade, informa toda a elaboração das regras positivas do imposto de renda e orienta a sua aplicação aos casos emergentes. Sem a consideração deste princípio, é infrutífera a tentativa de se construir o conceito de acréscimo de patrimônio líquido;

- outro princípio constitucional relevante para a noção de renda líquida é o da proteção ao mínimo existencial, vinculado à idéia de liberdade, ou seja, o imposto de renda só pode atingir rendimentos que se situem na faixa que exceder a um mínimo reservado pela lei para a sobrevivência do contribuinte e de sua família;

- o princípio do não confisco, vinculado aos direitos fundamentais, sinaliza no sentido de que os impostos não podem ofender o direito de propriedade em seu limite máximo;

- no princípio da igualdade, as pessoas físicas e jurídicas são colocadas em situação de igualdade diante dos princípios básicos da renda, inclusive os relacionados com os direitos fundamentais. As deduções devem se referir à totalidade dos rendimentos, sem segregação de base de cálculo, máxima nem sempre seguida pelo direito positivo;

#### A DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS E DESPESAS E O ACRÉSCIMO DE PATRIMÔNIO

- o exato desenho do fato gerador do imposto de renda só se completará se, ao núcleo definido no art. 43, I e II, do CTN, se acrescentarem, sob a perspectiva dos referidos princípios, as regras necessárias à quantificação da sua base de cálculo;

- o acréscimo patrimonial suscetível de imposição é, em princípio, o total das entradas, em determinado período, abatido dos custos e despesas necessárias à produção do rendimento; e compete à lei determinar como se apura o lucro real para a incidência do imposto;

- isto posto, o direito à dedução integra o conceito constitucional de renda e compõe o fato gerador definido nos artigos 43 e 44 do CTN;

#### AS CARACTERÍSTICAS DAS DESPESAS DEDUTÍVEIS

- para que as despesas possam ser deduzidas é indispensável que tenham algumas características: a necessidade, a usualidade, a causalidade e a transparência;

- são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa; e usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa;

- no princípio da causalidade, as despesas podem ser deduzidas se puderem caracterizar a causa do aumento de receita ou se tiverem por finalidade promover o desenvolvimento da atividade empresarial;

- a transparência, finalmente, entende os aspectos formais referentes à segurança jurídica, principalmente os ligados à contabilidade e escrituração;

- em suma, o acréscimo de patrimônio líquido, como fato gerador do imposto de renda, deve se compaginar com a base de cálculo apurado com a dedução das despesas necessárias, usuais, causais e transparentes;

#### OS PLANOS DE SAÚDE

- a Constituição Federal distinguiu entre as prestações universais, igualitárias e gratuitas de serviços médicos, que constituem direitos fundamentais, e as prestações de saúde que integram os direitos sociais, que ficam sujeitas às opções orçamentárias;

- a Lei nº 6.080/90 procurou criar um sistema único de saúde universal e gratuito, que se tornou utópico e altamente deficitário;

- a solução diante da dificuldade financeira do SUS, e principalmente para atender a classe média, foi a de regulamentar os planos privados de saúde, mediante legislação

paternalista e intervencionista. Nesse contexto é que surge a possibilidade da glosa das despesas pelas operadoras dos planos privados de saúde;

## A DEDUÇÃO DAS GLOSAS E O IMPOSTO DE RENDA

### AS CARACTERÍSTICAS DAS GLOSAS

- a glosa torna-se necessária no contexto das atividades da recorrida, pois se incorporou, com base legal, ao sistema dos planos de saúde;

- a glosa se torna usual no sistema dos planos privados de saúde, eis que prevista na legislação específica e sujeita ao controle da Agência Nacional de Saúde. Não é usual apenas para a recorrida, mas para todas as instituições prestadoras de serviços médicos por intermédio dos planos e seguros privados;

- a glosa necessária e usual, atende ao requisito da causalidade, eis que incumbe ao próprio contribuinte dimensionar a importância que ela pode ter para as suas atividades. Só a entidade prestadora de serviço de saúde pode optar entre impugnar a glosa, recorrendo inclusive ao Judiciário, ou aceitá-la, contabilizando a perda em sua escrita;

- na primeira hipótese, recorrer contra a glosa pode levar ao aumento do prejuízo da empresa, eis que há riscos na discussão judicial correspondentes ao pagamento de custas processuais e honorários de sucumbência;

- no segundo caso, a contabilização da perda pode ser vital para a empresa. Tem o hospital o direito de zelar pela qualidade dos seus serviços e pela eficiência da prática médica que adota, ainda que sujeito a glosa posterior, por discrepar de critérios subjetivos de avaliação ou de condições objetivas do exercício da medicina;

- por fim, as glosas são transparentes posto que resultam de processo regular, sendo perfeitamente documentadas e escrituradas;

### AS GLOSAS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

- as Glosas geram perdas dedutíveis para fins de cálculo do lucro operacional, sob pena de ofensa aos princípios constitucionais do imposto de renda. De feito, a indedutibilidade da quantia glosada faria com que o tributo incidisse sobre o próprio patrimônio da recorrida, o que é manifestamente inconstitucional;

### A INEXISTÊNCIA DE PROIBIÇÃO LEGAL DE DEDUTIBILIDADE DAS GLOSAS

- as perdas decorrentes das Glosas devem ser deduzidas na apuração do lucro real em obediência aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do não confisco e da igualdade, em razão da índole do sistema brasileiro do imposto de renda e em virtude da ausência de norma expressa que as proíba;

### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

- aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro sobre a dedução das glosas em face do imposto de renda;

- 
- os dois tributos apresentam identidade substancial quanto ao núcleo do seus fatos geradores: renda ou lucro consubstanciado em acréscimo de patrimônio líquido;
  - eventuais diferenças entre as respectivas bases de cálculo não afetam o direito à dedução das glosas;
  - em suma, as despesas decorrentes das glosas de reembolsos de empresas de assistência médica e seguradoras são integralmente dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro — CSLL;
  - como corolário das assertivas acima, a recorrida pede licença para transcrever a parte final da r. decisão monocrática, utilizada como fundamento da decisão prolatada pela 8ª Câmara do C. Primeiro Conselho de Contribuintes, que de maneira expunge quaisquer dúvidas que pudessem restar sobre o assunto: [...];
  - e assim sendo, diante de tudo o quanto exposto, resta demonstrado que os argumentos aduzidos pela Fazenda Nacional, em suas razões de Recurso Especial, são insubsistentes, razão pela qual, a Recorrida, requer sua total desconsideração e consequente não acolhimento do Recurso Especial em questão.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conforme o relatório apresentado, o recuso especial sob exame já foi anteriormente submetido a julgamento pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ocasião em que foi proferido o Acórdão CSRF/01-05.228, com a decisão de não se conhecer do recurso.

Mas a PGFN ingressou com recurso extraordinário e conseguiu reverter essa decisão, conforme Acórdão nº 9900-000.983, exarado pelo Pleno da CSRF.

De acordo com o que foi determinado pelo referido Acórdão nº 9900-000.983 - Pleno, os autos retornaram a essa Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais para realização de novo julgamento, estando superada a questão preliminar de não conhecimento do recurso especial.

O recurso em pauta questiona o Acórdão nº 108-06.665, por meio do qual a Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negou provimento a recurso de ofício, mantendo a decisão de primeira instância administrativa que havia cancelado parte do lançamento de CSLL apurada nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, relativamente à infração de dedução de despesas não incorridas.

Com o recurso especial, a PGFN pretende restabelecer esse item da autuação fiscal.

O relator da decisão anteriormente proferida pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/01-05.228) chegou a proferir voto sobre o mérito do recurso especial, dando provimento a ele, mas como ficou vencido na preliminar de não conhecimento, o exame de mérito acabou sendo prejudicado naquela ocasião.

Entretanto, uma vez afastada a preliminar de não conhecimento pelo Pleno da CSRF, e devolvido os autos para novo julgamento do recurso por esta Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é interessante apresentar o conteúdo do voto acima referido, relativamente ao mérito do recurso especial que deve ser agora analisado:

Acórdão CSRF/01-05.228

### RELATÓRIO

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, com fulcro nas disposições do artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, Anexo I, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/1998), pleiteando a reforma do acórdão nº. 108-06.665, de 19/09/2001, fls. 315 a 322, proferido no julgamento do recurso *ex officio* nº. 126.137, de interesse da contribuinte HOSPITAIS INTEGRADOS GÁVEA S/A.

Trata-se de exigência de CSLL, referentes aos fatos geradores do ano-calendário de 1994; dos meses de janeiro a junho e agosto de 1995; e do ano-calendário de 1996, sob a acusação fiscal, segundo descrito no auto de infração, fls. 103, de:

*"ADIÇÕES - Despesa não incorridas - Falta de observância das leis comerciais contidas na Lei n.º. 6404/76, na apuração do lucro líquido dos períodos-base."*

O "Termo de Verificação Fiscal", fls. 111, descreve os procedimentos contábeis da contribuinte com relação aos seus créditos decorrentes da prestação de serviços, *in verbis*:

*"- ao emitir a fatura, debitava o valor faturado à conta créditos a receber e creditava à receita de serviços (procedimento correto);*

*- quando do recebimento **não integral** da fatura, creditava o **valor-total** à conta créditos a receber e debitava o valor pago à conta bancos e a diferença (valor não pago) a uma conta de despesas intitulada **GLOSAS**;*

*- quando do posterior recebimento da diferença, contabilizava a importância a crédito da conta **GLOSAS** e a débito da conta bancos.*

*Exemplo da contabilização acima descrita foram juntados a fls. 114/124.*

**O procedimento utilizado infringe o art. 220 do RIR/94, uma vez que não foram observadas as disposições da Lei n.º. 6404/76 na apuração do lucro líquido.**

*Apesar de incorreto, o procedimento adotado não produziu efeitos fiscais quanto ao IRPJ, já que o valor de GLOSAS foi adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real.*

*A mesma adição, todavia, não foi efetuada na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro. Em consequência, as bases de cálculo da Contribuição Social s/ Lucro resultaram distorcidas.*

*Intimada a esclarecer, através do Termo de 13/01/98 (item 1) a divergência de procedimentos bem como a base legal que deu suporte à não adição das glosas na apuração das bases de cálculo da Contribuição Social s/ Lucro, a empresa, em sua resposta de fls. 4/5, informa que 'as glosas podem ser consideradas como abatimentos de preços de serviços ou como desconto adicional nas hipóteses em que não haja certeza jurídica sobre o direito do prestador de serviço contra o cliente que não reconhece o valor integral da dívida, tornando, assim, temerária sua cobrança em juízo.' ". (Destques do original).*

A autoridade julgadora de primeira instância acolheu parcialmente a impugnação tendo exonerado da tributação as verbas autuadas neste título, itens 9 a 15 da decisão de fls. 296 a 298, *in verbis*:

*"8. Inicialmente, abordarei a primeira autuação, fundamentada no art. 220 do RIR/1994: despesas não incorridas por falta de observância das leis comerciais contidas na Lei n.º. 6.404 de 1966 (sic), na*

apuração do lucro líquido dos períodos-base de dez./1994 a jun./1995; ago./1995 e dez./1996.

9. A interessada não nega efetuar o imediato débito da despesa, referente a parte não recebida do valor faturado, mas alega não estar sujeita à lei n.º. 6.404/1976. Ora a empresa em questão é uma sociedade anônima e como tal está sob a tutela da Lei n.º. 6.404/1976 que dispõe sobre as sociedades por ações, as quais podem ser abertas ou fechadas, nos termos dos arts. 1.º. e 4.º. da referida lei.

10. Porém, o procedimento adotado pela interessada em nada fere os ditames da Lei n.º. 6.404/1966 (sic) uma vez que apropria como despesa a perda ocorrida por ocasião do recebimento da fatura.

11. Os documentos de fls. 175/198 comprovam ser comum a aceitação, por parte da interessada, de parte das glosas efetuadas pelos planos de saúde, responsáveis pelo pagamento das faturas de seus associados, Tal procedimento, desde que baseados nos contratos firmados, configura erro na emissão da fatura, não cabendo lançamento sobre esses valores

12. No que tange à parte da glosa efetuada pelos clientes e não aceita pela interessada, caberia uma análise mais profunda visto a especificidade dos serviços prestados.

13. A Lei n.º. 7.689 de 1988 c/ redação dada pela Lei n.º. 8.034 de 1990 dispõe:

'Art. 2º. - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º. - Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

c) o resultado do período-base apurado com observância da legislação comercial, será-ajustado pela:

**3 - adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real exceto a provisão para o imposto de renda; (Destaque do original).**

.....'

14. Tal determinação implica na observância das regras sobre a apropriação dos prejuízos com créditos de liquidação duvidosa. Nestes termos, o procedimento adotado pela interessada provocaria a postergação do recolhimento da CSL, embora, neste caso, caiba a argumentação de que o lançamento desses valores à conta de despesas só teria reflexos tributários no caso do cliente pagar a diferença no período de apuração subsequente.

15. Entretanto, a autuação não versou sobre a adição de provisões não dedutíveis, e a mesma não procede tendo em vista que sob a égide das leis comerciais e, mais especificamente, do art. 177 da Lei n.º. 6.404 de 1976 as divergências no faturamento constituem

*despesas efetivamente incorridas. Assim, não houve a infração apontada: despesas não incorridas, fundamentada pelo art. 220 do RIR/1994."*

Essa decisão foi objeto de recurso *ex officio*, fls. 299, ao qual foi negado provimento, por maioria de votos, acórdão n.º. 108-06.665, fls. 315 a 322, encimado pela seguinte ementa:

*"RECURSO DE OFÍCIO - Nega-se provimento ao recurso de ofício quando a decisão monocrática perfeitamente aplicou a norma ao litígio. A correta observância dos princípios de contabilidade invalida o lançamento de ofício".*

A Fazenda Nacional, inconformada, apresentou recurso especial, fls. 330 a 333. Reportou-se à descrição dos fatos, constantes do termo de verificação fiscal de fls. 111, os quais evidenciariam o equívoco da decisão ora recorrida à vista das provas constantes dos autos.

Pede, a Fazenda Nacional, seja reformada a decisão recorrida na parte em que lhe foi desfavorável, prevalecendo a procedência da autuação para goáudio do Direito.

Pelo Despacho n.º. 108-0.120/2002, fls. 335 foi admitido seguimento ao recurso especial.

Cientificada da interposição do recurso especial, fls. 339 verso, a contribuinte apresentou contra-razões, fls. 340 a 351, asseverando, em síntese, que as glosas se tornam usuais e necessárias no sistema dos planos de saúde, sendo a contabilização da perda vital para a empresa; aplica-se à CSLL a dedução das glosas em face do imposto de renda; eventuais diferenças entre as respectivas bases de cálculo não afetam o direito à dedução das glosas as quais são integralmente dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Alfim, propugna, a contribuinte, pela total desconsideração dos argumentos aduzidos pela Fazenda Nacional e pelo não acolhimento de seu recurso especial.

É o relatório

### **VOTO VENCIDO**

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.

Empós lido o relatório, antes que pudesse adentrar ao mérito, suscitou preliminar de inadmissibilidade do recurso especial o ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, sob o fundamento de ser defeso à Fazenda Nacional manejar recurso especial contra acórdão de Câmara que nega provimento a recurso *ex officio* interposto pela autoridade julgadora de primeira instância.

O tema, de natureza processual, é complexo e tem ensejado acalorados debates não só nesta Primeira Turma, bem como nas Segunda e Terceira Turmas da CSRF.

[...]

Destarte, deixo de acolher a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional e enfrento o mérito.

No mérito entendo assistir razão à Fazenda Nacional.

A assertiva de que o princípio contábil do reconhecimento da receita deve vir temperado pela prudência é verdadeiro, porém deve ser observado pela contribuinte anteriormente ao reconhecimento da receita.

Se a empresa prestou os serviços que faturou aos planos de saúde, seus clientes, então é de se pressupor que adotou as cautelas requeridas ao reconhecimento das receitas. Eventuais glosas às faturas efetuadas pelos planos de saúde, são fatos ocorridos posteriormente ao reconhecimento das receitas que merecem adequado tratamento contábil.

A autuação em tela não se insurgiu quanto ao aspecto de as glosas serem inerentes ao tipo de atividade desenvolvida pela contribuinte, e também não se questionou a dedutibilidade de eventuais perdas, desde que comprovadas, decorrentes de glosas de valores faturados.

O cerne da autuação fiscal é outro, qual seja, o fato de que o tratamento contábil das glosas, adotado pela contribuinte, causou prejuízo ao fisco, apequenando a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, ou seja, também não se discutiu os motivos das glosas, mas as implicações fiscais que decorreram do tratamento contábil utilizado.

Com efeito, ao debitar uma conta de despesa, para abrigar as glosas, anulou-se, de pronto, a correspondente receita, visto tratar-se a conta representativa das glosas de uma conta de resultado, que diminui o lucro líquido do exercício. Este foi o tratamento contábil inadequado utilizado pela contribuinte pois, apesar de a conta de glosas ser uma conta de resultado, na verdade continha parcelas de receitas recebíveis, com nítidas características de uma conta patrimonial, por paradoxal que possa parecer, ou seja, as glosas apropriadas como despesas ainda não se revestiam da natureza de perdas efetivas visto que partes significativas delas eram recebidas após reclamações e negociações com os clientes, mas aí as parcelas de glosas recebidas não eram mais apropriadas como receitas, e portanto não transitavam por resultado do exercício, mas creditadas diretamente na indigitada conta de glosas, a qual, ao que parece, funcionava como uma espécie de conta de compensação.

Neste passo, é que aflora o prejuízo causado ao fisco.

Uma vez faturados os serviços prestados, eventuais perdas somente poderiam ser apropriadas como despesas após efetivamente confirmada a procedência das glosas, vale dizer, após se constatar que as perdas se tornaram definitivas.

A legislação comercial lembrada ao longo da lide, a Lei nº. 6.404/76, somente admite a contabilização de eventuais perdas desde que comprovado que se tornaram definitivas, bem como a legislação fiscal exige a comprovação de que foram esgotados todos os meios de cobranças possíveis.

Assim, as parcelas das faturas glosadas, sem dúvidas devem ser controladas contabilmente, mas de modo a afetar o resultado do exercício somente se comprovada a efetividade da perda, por exemplo, mediante a utilização de uma conta patrimonial ativa que abrigariam as glosas em discussão, a ser creditada pelas perdas efetivas tendo como contrapartida débito de uma conta de resultado.

Outra possibilidade de adequado tratamento contábil e fiscal dessas glosas, enquanto controladas em conta patrimonial ativa, como créditos a receber em discussão, é o seu cômputo na provisão para devedores duvidosos — PDD, conta que era utilizada pela contribuinte, também alvo das verificações fiscais, item 1 do TVF, fls. 109.

Outro aspecto que evidencia o acerto do procedimento fiscal está em que os valores das glosas autuadas foram adicionados ao lucro líquido do exercício na apuração do lucro real, para efeitos do imposto de renda pessoa jurídica, entretanto, não o foram para efeito da determinação da base de cálculo da CSLL, ao passo que a contribuinte, em nenhum momento questionou os fatos, e nem declinou qual a base legal que autorizasse afetar a base de cálculo da CSLL quanto às referidas glosas, tendo se limitado a propugnar que as glosas poderiam ser consideradas como abatimentos de preços de serviços ou como desconto adicional.

A possibilidade aventada pela ilustre autoridade julgadora em primeira instância, de que o procedimento adotado pela contribuinte, eventualmente, poderia resultar em postergação do pagamento da CSLL, é algo que dependeria de comprovação, a cargo da contribuinte, considerando-se ainda que, pela sistemática contábil utilizada de controle das glosas e a sua intempestiva apropriação como despesas, resulta que a referida conta sempre conteria um "estoque" de glosas, postergando-se indefinidamente o pagamento de uma parcela de CSLL, mais ou menos significativa, ao sabor das glosas que viessem a ser efetuadas pelos clientes da autuada.

Esse procedimento contábil, por equivocado e ao arrepio da legislação comercial e fiscal, merece ser revisto por parte da contribuinte, adequando-o, mediante observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, revelando-se a autuação fiscal, no particular, como um corte, ou termo final na sistemática adotada pela contribuinte, ao promover o necessário ajuste fiscal mediante exigência da diferença de CSLL que deixou de ser paga na oportunidade em que devida.

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento para, reformando-se o acórdão recorrido, restabelecer a tributação sobre a verba exonerada pela decisão de primeira instância, objeto do presente recurso.

Brasília - DF, em 13 de junho de 2005.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Vale destacar desde logo que o fato de o Termo de Verificação Fiscal fazer menção ao art. 220 do RIR/1994 não trouxe nenhum prejuízo ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL):

RIR/1994

Art. 220. Ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período-base e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450/85, art. 18) .

§1º O lucro líquido do período-base deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 67, XI, e Lei nº 7.450/85, art. 18).

O referido dispositivo nada mais faz do que dizer que o lucro líquido do período (que é a base de cálculo da CSLL) deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/1976, que também foi expressamente citada no mesmo Termo de Verificação Fiscal.

Não restou nenhuma dúvida sobre o motivo do lançamento da CSLL.

Vê-se que, antes mesmo da autuação fiscal a contribuinte foi intimada a esclarecer o motivo pelo qual ela tinha adicionado as GLOSAS ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real (IRPJ), e não tinha feito o mesmo para a CSLL, conforme consta do referido Termo de Verificação Fiscal:

[...]

Apesar de incorreto, o procedimento adotado não produziu efeitos fiscais quanto ao IRPJ, já que o valor de GLOSAS foi adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real.

A mesma adição, todavia, não foi efetuada na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro. Em consequência, as bases de cálculo da Contribuição Social s/ Lucro resultaram distorcidas.

Intimada a esclarecer, através do Termo de 13/01/98 (item 1) a divergência de procedimento bem como a base legal que deu suporte à não adição das glosas na apuração das bases de cálculo da Contribuição Social s/ Lucro, a empresa, em sua resposta de fls. 4/5, informa que "as glosas podem ser consideradas com abatimentos de preços de serviços ou como desconto adicional nas hipóteses em que não haja certeza jurídica sobre o direito do prestador de serviço contra o cliente que não reconhece o valor integral da dívida, tornando, assim, temerária sua cobrança em juízo".

Aliás, este já é um forte motivo para se questionar o procedimento que a contribuinte adotou para a CSLL, eis que ela mesma reconhece em suas contrarrazões que o IRPJ e a CSLL apresentam identidade substancial quanto ao núcleo do seus fatos geradores: renda ou lucro consubstanciado em acréscimo de patrimônio líquido, e que deveria ser aplicado à CSLL o mesmo tratamento da dedução das GLOSAS dado para o imposto de renda.

Nesse contexto, a questão apresentada na intimação fiscal, antes mesmo do lançamento, permanece em aberto: porque a contribuinte adicionou as GLOSAS na apuração do IRPJ, e não fez o mesmo procedimento para a apuração da CSLL?

Outro aspecto relevante é que o lançamento não afrontou nenhum dos princípios constitucionais mencionados pela contribuinte em suas contrarrazões, e também não desvirtuou o conceito de renda/lucro, nem incidiu sobre o patrimônio da contribuinte.

As considerações do voto acima transcrito deixam bem claro que a autuação em tela não se insurgiu quanto ao aspecto de as glosas serem inerentes ao tipo de atividade desenvolvida pela contribuinte. Não se questionou a dedutibilidade de eventuais perdas, desde que comprovadas, decorrentes de glosas de valores faturados, e também não se discutiu os motivos das glosas.

O cerne da autuação fiscal realmente foi outro, qual seja, o fato de que o tratamento contábil das glosas, adotado pela contribuinte, causou prejuízo ao Fisco, apequenando a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, em dissonância com o tratamento que a própria contribuinte dava para o IRPJ.

Não estava correto o procedimento adotado pela contribuinte, em reconhecer de imediato como despesa (reduzindo o lucro líquido) parcelas ainda recebíveis, valores que ainda não se revestiam da natureza de perdas efetivas, visto que partes significativas desses valores eram recebidos após reclamações e negociações com os clientes.

E o fato de a contribuinte fazer posteriormente créditos na conta GLOSAS, em razão dos valores que acabava conseguindo receber, não justifica a dedução antecipada e indevida de perdas, que, ao menos em parte, nem mesmo se confirmavam.

A legislação comercial lembrada ao longo da lide, a Lei 6.404/76, somente admite a contabilização de eventuais perdas desde que comprovado que se tornaram definitivas (perdas efetivamente incorridas - Lei 6.404/76, art. 187, §1º), e a legislação fiscal exige a comprovação de que foram esgotados todos os meios de cobranças possíveis para a sua dedutibilidade.

Assim, as alegadas perdas não poderiam ter sido deduzidas da forma como fez a contribuinte.

Uma outra possibilidade para o adequado tratamento contábil e fiscal dessas perdas, como bem lembra o voto acima transcrito, seria mediante a constituição de provisão para devedores duvidosos (PDD), conforme a legislação da época, mas esse também não foi o caminho adotado pela contribuinte em relação às glosas em questão.

Desse modo, e agregando a este voto todos os fundamentos contidos no voto acima transcrito, da lavra do conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, proferido em ocasião anterior quando esta Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais apreciou pela primeira vez o recurso especial que está sendo novamente examinado, DOU provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer o referido item da autuação fiscal referente à CSLL dos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996 (Despesas não Incorridas).

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 10768.015560/98-64  
Acórdão n.º **9101-003.443**

**CSRF-T1**  
Fl. 20

---