



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Recurso nº : 127.677
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1992 a 1993
Recorrente : HOSPITAL NOSSA SENHORA DA PENHA S/A.
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP.
Sessão de : 21 de fevereiro de 2002
Acórdão nº : 103-20.838

IRPJ.GASTOS INDEDUTÍVEIS E NÃO-COMPROVADOS. DUALISMO TRIBUTÁRIO. NATUREZA DISTINTA. Não há como tipificar um gasto como indedutível sem que se materialize a sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade, para se confirmar, exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo como desnecessário, inusual ou anormal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com reflexos no IR-Fonte. A não-distinção das suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito, só suprível quando houver minudente exposição da infração e desde que não haja prejuízo ao contraditório e à defesa.

IRPJ.DOCUMENTOS INÁBEIS (NOTA FISCAL SIMPLIFICADA, CUPOM FISCAL, TICKETS) E INDEDUTIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS CAUSAIS. Uma despesa ou custo indedutível se-lo-á não em função meramente do aspecto formal do documento, mas em razão da natureza do bem ou do serviço adquirido. A glosa dos dispêndios, por indedutíveis, só se arrimará nos documentos quando estes não expressarem - com minudência - os bens adquiridos ou os serviços contraprestados. Dessa forma a glosa deve se materializar pelo simples fato de que tais elementos incongruentes impedem a avaliação da necessidade, usualidade ou normalidade dos entes adquiridos ou contratados.

IRPJ. DOCUMENTOS NÃO-FISCAIS. RECIBOS. INDEDUTIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. Os recibos sem apoio em quaisquer documentos fiscais - mas desde que demonstrem com clareza os bens ou serviços prestados - só poderão ser impugnados se a empresa não demonstrar a efetiva contraprestação. Os documentos não-fiscais têm o condão de inverter o ônus da prova; a tributação, se for o caso, só poderá ocorrer com base em redução indevida do lucro, com reflexos na fonte, por gastos não-comprovados. **JAMAIS POR INDEDUTIBILIDADE,** tendo em vista que esta sempre presumirá efetiva contraprestação.

IRPJ.BENS. NATUREZA PERMANENTE. LANÇAMENTO CONTÁBIL A TEOR DE DESPESAS. GLOSA. IMPOSIÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA DECORRENTE. PROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. São imobilizáveis os bens que, a despeito de seus valores de aquisição unitários diminutos, só prestam utilidade quando valorados dentro um conjunto onde possam cumprir a sua específica e assinalada destinação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

IRPJ.CUSTOS. ELEMENTOS PROBANTES. INTIMAÇÃO FISCAL. RECUSA.GLOSA PLENA. HIPÓTESE DE ARBITRAMENTO DOS LUCROS NÃO-CONCRETIZADA. IMPERTINÊNCIA ACUSATÓRIA. A glosa integral dos custos nega a própria existência da receita operacional ofertada à tributação e que deles decorre. A recusa proposital e sistemática dos elementos probantes dos atos negociais à autoridade tributária implica arbitramento - não-condicional - dos lucros.


CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
COFINS
FINSOCIAL

O lançamento decorrente deve se amalgamar à exigência principal (IRPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HOSPITAL NOSSA SENHORA DA PENHA S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação as importâncias de: Cr\$ 447.512.900,82 (Cr\$ 151.576.580,06. + Cr\$ 295.936.320,76); Cr\$ 1.456.135.534,54 (Cr\$ 70.452.408,00 + Cr\$ 765.872.075,88 + Cr\$ 619.811.050,66); e Cr\$ 5.791.949.805,72 (Cr\$ 285.975.343,56 + Cr\$ 2.741.125.394,13 + Cr\$ 2.764.849.068,03), no ano-base de 1991 e ano-calendário de 1992, 1º e 2º semestres, respectivamente; admitir a compensação do IRRF nos valores de Cr\$ 7.426.669,90. (ano-base de 1991) e Cr\$ 50.992,92 (2º semestre de 1992) com o IRPJ exigido, correspondente ao item "Receitas Financeiras não Contabilizadas" (TVF item 03); e ajustar as exigências reflexas face ao decidido em relação ao IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 MAR 2002
127.677*MSR*13/03/02



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

Processo nº : 10880.023005/95-59

Acórdão nº : 103-20.838

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE



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

Processo nº : 10880.023005/95-59

Acórdão nº : 103-20.838

Recurso nº : 127.677

Recorrente : HOSPITAL NOSSA SENHORA DA PENHA S/A.

RELATÓRIO

I - IDENTIFICAÇÃO

HOSPITAL NOSSA SENHORA DA PENHA S/A., empresa já devidamente identificada nos autos deste processo recorre a este Conselho da decisão de Primeiro Grau, que concedera provimento parcial ao seu rogo recursal.

II - ACUSAÇÃO

II.1 - I.R.P.J.

II.1.1 - Ano-base de 1991.

01- Receitas Financeiras Não-Contabilizadas: falta ou insuficiência de contabilização.

Enquadramento Legal: arts. 157 e parágrafo 1.º, 175,178,179,387 – inciso II do RIR/80.

03 - Omissão de Receita: depósitos judiciais das contribuições ao PIS,COFINS e FINSOCIAL não-contabilizados.

04 - Custos ou Despesas Não-Comprovados – Glosa -

Enquadramento Legal: arts. 157 e parágrafo 1.º, 191,192,197 e 387 – inciso I do RIR/80.Arts. 197, parágrafo único,242,243,247 e 195 - inciso I do RIR/94.

05 - Glosa de Despesas

06 -Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo ou Despesa

07 - Pagamentos a Pessoas Físicas Vinculadas: gastos particulares de sócios deduzidos como despesa.

08 - Pagamentos sem Causa

Enquadramento Legal: arts. 154,157 e parágrafo 1.º, 192,197 e 387 – inciso I do RIR/80.



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

Processo nº : 10880.023005/95-59

Acórdão nº : 103-20.838

09 - Gastos com Conservação de bens e Instalações Lançados como Despesas ou Custos: Glosa como Custo ou Despesa de reforma e construção.

Enquadramento Legal: arts. 157 e parágrafo 1.º, 191 e §§,192,227 e par.único e 387 - inciso I do RIR/80.

10 - Despesas Inedutíveis. Valores contabilizados a maior e em duplicidade

Enquadramento Legal: arts. 154,157 e parágrafo 1.º, 173,221, § 7.º e 387 - inciso I do RIR/80.

II.2 - Ano-Calendarário de 1992:

II.2.1 - 1.º Semestre:

04.1 - Custos ou Despesas Não-Comprovados-Glosa- (continuação).

05.1 - Glosa de Despesas

Enquadramento Legal: arts. 157 e parágrafo 1.º, 191,192 e 387 – inciso I do RIR/80.Arts. 197, parágrafo único,242,243,247 e 195 - inciso I do RIR/94.

06.1 - Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo ou Despesa (cont.).

07.1 -Pagamentos a Pessoas Físicas Vinculadas: gastos particulares de sócios deduzidos como despesa.

08.1 - Pagamentos sem Causa.

09.1 - Conservação de bens e Instalações Lançados como Despesas: gastos de reforma e construção lançados como custo/despesa.

10.1 - Despesas Inedutíveis. Valores contabilizados a maior e em duplicidade

2.º Semestre:

II.2.2 - Receitas Financeiras Não-Contabilizadas: falta ou insuficiência de contabilização (continuação).

03.1 - Depósitos Judiciais de contribuições sociais não-contabilizados - Depósitos judiciais de contribuições não-contabilizados (continuação).

04.2 - Custos ou Despesas Não-Comprovados - Glosa - (continuação).

05.2 - Glosa de Despesas



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

Processo nº : 10880.023005/95-59

Acórdão nº : 103-20.838

06.2 - Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo ou Despesa (cont.).

07.2 - Pagamentos a Pessoas Físicas Vinculadas: gastos particulares de sócios deduzidos como despesa.

8.2 - Pagamentos sem Causa.

09.2 - Conservação de bens e Instalações Lançados como Despesas: gastos de reforma e construção lançados como custo/despesa..

10.2 -Despesas Indedutíveis. Valores contabilizados a maior e em duplicidade

II.2 - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.

II.2.1 - Pis/Receita Operacional. Enquadramento legal: Decretos-lei n.º 2.445 e 2.449/88.

II.2.2 - Contribuição ao FINSOCIAL. Enquadramento legal: art.1.º e § 1.º do DL.1.940/82. Art. 16, 80 e 83 do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto n.º 92698/86, e art. 28 da Lei n.º 7.738/89.

II.2.3 - Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social. Enquadramento legal: arts. 1.º a 5.º da Lei Complementar n.º 7/70 de 30.12.1991.

II.2.4 - IR-Fonte. Enquadramento legal: art. 8.º do DL 2.065/83.

II.2.5 - Contribuição Social s/ o Lucro Líquido. Enquadramento Legal: arts. 2.º e seus parágrafos da Lei n.º 7.689/88.

III - AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 01.08.1995, apresentou a sua defesa em 31.08.1995 conforme fls. 45/57, instruindo a sua peça com inúmeros documentos. Da peça decisória pode-se extrair a seguinte inconformação vestibular:

***a) CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES:**

- dada a forma genérica da autuação, que arrola uma quantidade muito grande de lançamentos, a impugnante anexa uma certa quantidade de documentos fiscais (fls. 751/1656), protestando pela realização de diligência quanto aos restantes;



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

- a acusação fiscal, omissa e precária, cerceou a defesa da impugnante. Apurada de forma genérica, não atendeu ao formalismo exigido em lei. A ausência de requisitos essenciais resulta em nulidade insanável;
- todo auto de infração deve conter os elementos necessários à identificação do infrator, a caracterização precisa e minuciosa da falta e o dispositivo legal violado, e ser instruído com documentação que lhe dê embasamento, segundo-se do pleno e imediato conhecimento do contribuinte;
- assim, falta à autuação o mínimo de substrato fático, que enseje a instauração válida e regular do correspondente procedimento fiscal.

b) DAS RAZÕES:

1° - passivo fictício:
(...).

2° - glosa de despesas operacionais constituídas de gastos referentes a serviços e compras de materiais para construção e/ou reformas:

A empresa funciona em prédio muito antigo (conforme documentos de fls. 753/754), corroído pelo tempo e pelo desgaste ocasionado pelo uso, o que requer constantes reparos.

O que nas demais empresas pode ser considerado como melhoria e prolongador da vida útil do edifício, em um hospital trata-se de atividade corriqueira, tendo-se como objetivo primordial a luta contra a contaminação hospitalar.

Os materiais cujos gastos foram glosados são exemplificados nas cópias de notas fiscais anexas (fls. 755/803).

3° - glosa de despesas operacionais referentes a gastos com materiais duráveis:

Nada há para se contestar.

4° - glosa de despesas operacionais, por não estarem embasadas em documentos hábeis, acompanhados de provas subsidiárias:

A glosa se deu em razão de, na maioria dos casos, a impugnante ter apresentado somente os recibos de serviços tomados, sem as notas fiscais.

Ocorre que tratam-se de serviços prestados por sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, as quais não são obrigadas à



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

emissão de notas fiscais, sendo o recibo documento necessário e suficiente.

Anexa-se cópias de contratos com essas sociedades civis e dos recibos (fls. 804/917 e 1563/1587).

5º - glosa de despesas lançadas em duplicidade:

Nada há para ser contestado.

6º - glosa de despesas por não estarem os valores de acordo com os documentos:

Provavelmente, houve erros de digitação.

7º - glosa de despesas operacionais, por considerá-las desnecessárias às atividades da empresa, presumindo-se a distribuição disfarçada:

Somente nos casos do art. 367 do RIR/80 ocorre a figura da distribuição disfarçada de lucros.

As despesas glosadas são em grande parte de viagens. Tem o médico obrigação de tomar conhecimento das inovações e trazê-las para a aplicação em seu campo de trabalho.

Exemplos dessas glosas estão explicados em anexo (fls. 918/925).

8º - glosa de despesas, por não ter havido a comprovação de sua realização, através de documentação hábil, acompanhada de outras provas subsidiárias, como fichas de estoque, ordens de serviço, etc:

A ausência de controles internos nos moldes de uma indústria, que controla todos os insumos utilizados em sua linha de produção, não autoriza a desconsideração de todas as despesas/custos que a empresa suportou.

As características de funcionamento de um hospital diferem das de estabelecimentos comerciais e industriais, notadamente em razão da curta validade dos medicamentos, da rapidez com que cada medicamento deve estar disponível e da necessidade de aquisição de alimentos frescos.

Por tais motivos, os controles não são executados para atender o Fisco, e sim para que se possa ministrar a melhor assistência médico-hospitalar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Os medicamentos e materiais cirúrgicos consignados em seus custos/despesas são condizentes com o número de internações, o que se poderá confrontar com qualquer outro hospital congênera.

Os custos/despesas glosados estão exemplificados nos anexos (fls. 926/1131).

9º - glosa por falta de comprovação de lançamentos:

Separar os documentos na ordem solicitada, no curso de uma fiscalização, não é tarefa fácil. Em razão da finalidade da empresa, os problemas burocráticos e de natureza fiscal ficam para um plano secundário. Todavia, os lançamentos têm embasamento em documentos.

Quanto aos descontos concedidos, referem-se a descontos efetuados nos faturamentos contra empresas que mantêm contratos no sistema de seguro-saúde ou de medicina de grupo.

Ocorre que há glosa de certos procedimentos e atendimentos, bem como erros de digitação, traduzindo tudo isso na conta "Descontos Concedidos".

Anexa-se cópias das notas fiscais glosadas, bem como de contratos e documentos comprovadores dos descontos (fls. 1132/1562).

10º - falta de contabilização das receitas financeiras:

A impugnante contabilizou como receitas financeiras, no exercício encerrado em 31/12/91, o total de Cr\$ 5.879.411,58, e, no encerrado em 31/12/92, o montante de Cr\$ 357.654.038,47.

Contra esses valores, o Auditor apõe as importâncias de Cr\$ 179.332.032,17 e Cr\$ 3.078.937,88, respectivamente.

Logo, está mais do que provado o erro cometido pelo Auditor.

11º - falta de contabilização dos depósitos judiciais:

os valores dos depósitos judiciais estão contidos nas contas "Caixa/Bancos", não havendo, portanto, omissão de receitas.

c) DA EXIGÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA:

É totalmente descabida a correção monetária consignada nos autos de infração, uma vez que:

- a TR/TRD não pode ser usada como indexador, pois, ao incidir sobre débitos tributários, adquire natureza tributária e representa aumento de



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

- tributo, submetendo-se, conseqüentemente, ao princípio da legalidade estrita, além do que a competência para estabelecer o seu índice foi atribuída ao Banco Central do Brasil;*
- *a UFIR não pode ser utilizada como indexador de créditos tributários cujo fato gerador tenha ocorrido anteriormente a 01/01/92, sob pena de violar o princípio constitucional que protege o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido;*
 - *os atos praticados pelo diretor do Departamento da Receita Federal, fixando o valor da UFIR, no período compreendido entre 26/05/92 e 09/10/92, são nulos, em virtude de ter ele ocupado irregularmente o cargo;*
 - *a dívida tributária é "dívida de dinheiro", insuscetível de correção, o que somente se admite nas "dívidas de valor";*
 - *sua transformação de "dívida de dinheiro" em "dívida de valor" somente poderia ocorrer através de lei complementar (art. 3º do CTN);*
 - *a Constituição Federal exige lei complementar para o estabelecimento de regras para a indexação da dívida tributária (art. 146, III, "b"). Assim, a OTN, BTN, TRD e UFIR, adotadas por lei ordinária, como forma de indexação do crédito tributário, são inconstitucionais.*
 - *Transcreve-se ementa de acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes, que manifestou o entendimento de que não é cabível a incidência da TRD entre 1º/02/91 e 1º/08/91, devido à imprestabilidade desse índice como fator de atualização monetária, bem como enumerasse acórdãos do Primeiro e do Segundo Conselhos de Contribuintes (fls. 748).*

d) DA ABRANGÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO:

As razões expostas na presente impugnação são relativas ao auto de infração de IRPJ e aos reflexos de PIS, FINSOCIAL, CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL, IRR-FONTE e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, no montante de 6.397.657,80 UFIR

e) DO PEDIDO:

Reportando-se aos requisitos do art. 142 do CTN para a constituição do lançamento, e por todas as considerações expostas, tem-se como injusta e indevida a pretensão do Fisco, requerendo-se o cancelamento do feito fiscal (IRPJ e reflexos) e o arquivamento do processo, protestando-se provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente perícias, diligências, aditamentos à inicial, juntada de documentos, protestando, desde logo, pela formulação de quesitos e indicação de perito e seu endereço, inquirição de testemunhas, etc., e as que mais se fizerem necessárias.



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

Processo nº : 10880.023005/95-59

Acórdão nº : 103-20.838

IV - DA DECISÃO DE 1.º GRAU

A Decisão Monocrática consubstanciada nas fls. 59/87 está assim sintetizada em suas ementas;

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica.*

Período: exercício de 1992, ano-base de 1991 e exercício de 1993, ano-calendário de 1992.

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS E DEPÓSITOS JUDICIAIS NÃO CONTABILIZADOS.

Não comprovada a contabilização de receitas e de depósitos judiciais efetuados, correta a exigência.

DESPESAS OPERACIONAIS SERVIÇOS E MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO E REFORMAS. INDEDUTIBILIDADE. *A quantidade e natureza dos serviços e materiais adquiridos ou utilizados obriga à contabilização ao Ativo Imobilizado, pelo evidente aumento da vida útil do imóvel em mais de um ano.*

DESPESAS OPERACIONAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. *A falta de documentação hábil impossibilita a averiguação da efetiva realização das despesas, bem como de sua necessidade, normalidade ou usualidade na atividade da empresa.*

DESPESAS OPERACIONAIS. PAGAMENTO A PESSOAS FÍSICAS VINCULADAS. INDEDUTIBILIDADE. *Não comprovado que as despesas atendem os requisitos de necessidade, normalidade ou usualidade na atividade da empresa, mantém-se o lançamento.*

CORREÇÃO MONETÁRIA. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO. *A autoridade administrativa deve observar a legislação em vigor, ressalvados os casos de existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo.*

REFLEXOS DE FINSOCIAL, COFINS E CSLL.
Seguem o decidido quanto ao IRPJ.

REFLEXO DE PIS. *Exonera-se, de ofício, por ter sido apurado com base nos Decretos-leis nºs 2445 e 2449/88, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.*



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

REFLEXO DE IRRF. Exonera-se, de ofício, em razão de o art. 8º do Decreto-lei nº 2065/83, base legal da autuação, ter sido revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº 7713/88.

MULTA PROPORCIONAL. Reduz-se, de ofício, a 75%, uma vez que a lei que comine penalidade menos severa aplica-se a atos ou fatos pretéritos não definitivamente julgados.

V - DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da Decisão a quo, por via postal, em 22.11.2000 (AR de fls. 1.682 - verso), impetrou a sua peça recursal em 18.12.2000, reproduzindo, basicamente, as mesmas razões já desfiadas vestibularmente.

VI - DO DEPÓSITO RECURSAL

Colige, às fls. 1.689/1.692, Liminar em Mandado de Segurança, exonerando-a do respectivo depósito recursal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I - PRELIMINAR DE NULIDADE

Alega a recorrente, de forma iterativa, que A acusação fiscal não foi clara, não determinou com exatidão, sendo inclusive omissa e precária, cerceando a defesa da recorrente, o que obriga a tecer conjecturas, desfecha.

Assevera a defendente que o Auto de Infração, bem como o Termo de Verificação Fiscal não cumprem o determinado no inciso III do artigo 10 do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235/72. E mais: que as disposições tidas como infringidas não passam de normas programáticas, onde se consigna que as empresas sujeitas à tributação pelo lucro real devem manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. A escrita da recorrente, além de atender a tais determinações, também nos presentes autos sequer fora acusada de descumprí -la, conclui.

É consabido que o Termo denominado "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal ou o denominado " Termo de Verificação Fiscal" é uma peça indissociável do Auto de Infração. Conforme se retira de fls. 182/208 e dos próprios autos de infração de fls. 695/735, todas as infrações foram exibidas de forma individualizada, por exercício financeiro, obedientes às capitulações próprias, igualmente individualizadas e assinaladas após cada descrição dos fatos havidos como infringidos.

A citação do artigo 157, parágrafo primeiro do RIR/80 - ao longo de todas as exigências - , ao prescrever que "A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, (...)", afigura-me despicienda, embora sem quaisquer



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59

Acórdão nº : 103-20.838

antinomias: desprezível, na medida em que a escrituração completa dos fatos e atos negociais que repercutem no patrimônio é um imperativo a que devem se subsumir quaisquer empresas - não uma faculdade ao seu alvedrio ou ao sabor de suas matrocas.

Tal fato, aliás, não escapou à acuidade do legislador pátrio, ao assentar no Código de Processo Civil sob o artigo 378 que *Os livros comerciais provam contra o seu autor. É ilícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

Ora, ainda que houvesse qualquer ofensa - não-vislumbrada, os Custos e Despesas não-comprovados prescindem de quaisquer outras adjetivações. Realmente não há um artigo sequer específico para acoimar a infração. Nem mesmo precisaria. A tipificação, por si só, responde a qualquer questiúncula - mercê da sua expressão primária a qual não se confuta por meros argumentos descaroados de provas inequívocas. Esta, como as demais infrações, estão capituladas, especificamente, em consonância com a matéria descrita e constante do Auto de Infração. Dessarte, não há qualquer ofensa ao devido Processo Administrativo Fiscal - fato ratificado pela peça recursal donde se emerge absoluta compreensão do objeto acusatório ao levar à sociedade a sua irresignação em face do que lhe fora imputado.

Em face do exposto, rejeito esta preliminar de nulidade suscitada.

II - MÉRITO

01) Receitas Financeiras Não-Contabilizadas

Cita a recorrente que *os juros eram contabilizados com o decurso de tempo da aplicação quando eles eram pré-fixados; e, tão-somente no momento do resgate da aplicação, quando eles eram pós-fixados. Esse é o erro de entendimento havido pela fiscalização.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Consigna que no exercício de 1991 os valores contabilizados como receitas financeiras foram os seguintes:

Descontos obtidos: Cr\$ 3.128.314,11

Juros recebidos: Cr\$ 2.751.097,47

Total:..... Cr\$ 5.879.411,58

Contra esse total o Auditor opõe a importância de Cr\$ 179.332.032,17, perfazendo uma diferença de Cr\$ 173.452.620,59.

Em 31.12.1992 a situação se inverte:

Descontos obtidos: Cr\$ 16.906.826,01

Juros recebidos: Cr\$ 340.747.212,46

Total:..... Cr\$ 357.654.038,47

Receitas Financeiras p/ fiscalização: Cr\$ 3.078.937,88. Observa-se a incorreção da verificação fiscal, lançando como omissão de receitas a diferença apurada no ano-base de 1991.

Logo, está mais do que provado o erro do Auditor, desfecha.

Trata-se de receita operacional recebida de terceiros com retenção na fonte constatada através das telas do sistema SRF - malha fonte. Intimada em 29.03.1995 a demonstrar a contabilização das respectivas parcelas (fls. 101/102), esclareceu, às fls. 172, *que as respectivas receitas financeiras não foram contabilizadas.*

A arguição recursal é equívoca, pois a matéria litigiosa refere-se às receitas percebidas de outras pessoas jurídicas, não-guardando qualquer relação com os demonstrativos de defesa antes reproduzidos. É bem verdade que a classificação - da lavra da contribuinte - é errônea, porém tal fato não invalida o lançamento fiscal e nem permite elaborar quaisquer exercícios compensatórios ou de qualquer outro jaez com as verbas próprias a teor de Receitas Financeiras exibidas pela parte autora em suas peças contestatórias. Fazê-lo, soaria como algo ininteligível.

Ainda que não-suscitado, há de ser admitida a compensação do Imposto de Renda na Fonte suportado pela recorrente a abaixo explicitado, com o Imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Renda das Pessoas Jurídicas sobre as verbas próprias ou com o montante remanescente do IRPJ exigido. Verbas a serem compensadas:

01.1 - ano-base de 1991: Cr\$ 7.426.669,90

01.2 - 2.º Semestre de 1992: Cr\$ 50.992,92

Item que se concede provimento parcial.

03) Omissão de Receitas – Dept.º Judiciais Não-Contabilizados

T.V.F.: 04.1

T.V.F.: 04.2

Argüi a defendente que a indefinição do contador ao classificar os depósitos judiciais é a razão de estarem as contas caixa/bancos com os montantes em que se encontravam no encerrar dos exercícios findos em 31.12.1991 e 31.12.1992. Os valores dos depósitos judiciais estão contidos naquelas contas.

Outrossim, a correção monetária consignada nos autos de infração "e totalmente descabida, a saber : a T.R. não pode ser usada, conforme a doutrina e jurisprudência; este não pode ser utilizado pelo Banco Central para correção de débitos tributários, bem assim a UFIR para fatos geradores ocorridos anteriormente a 01.01.1992. Que o valor da UFIR fixado pelo Sr. Luiz Fernando Wellisch é nulo, em virtude de este cidadão ter ocupado indevidamente o cargo de Diretor do Departamento da Receita Federal no período que elenca; a dívida tributária é insuscetível de correção ou atualização, pois é "dívida de dinheiro". Sua transformação em "dívida de valor" somente poderia ocorrer através de lei complementar (art. 3.º do CTN). As regras que estabelecem indexação da dívida tributária encontram-se catalogadas entre as que a Constituição de 1988 exige lei complementar (art. 146, III, b). Dessa forma, a OTN, BTNF, TRD e UFIR, forma de indexação da dívida tributária por lei ordinária é inconstitucional. Colaciona várias ementas desse Conselho acerca da impertinência da cobrança da TRD no período de 01 de fevereiro de 1991 a 01 de agosto de 1991.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Em resposta à intimação que precedeu ao lançamento, informou a insurgente, às fls. 174, *que os depósitos judiciais relacionados não foram contabilizados no ano de 1992*. Curioso que, posteriormente, a empresa, em sua defesa veio alegar que os depósitos judiciais estão contidos no montante do disponível da empresa. Eis uma antinomia provocada pela sua autora que só a demonstração inequívoca através de extratos bancários e os respectivos lançamentos iriam clarificar a arguição. Procuo e não os encontro nos autos, não obstante o lapso de tempo ocorrido entre o lançamento e o julgamento nesta instância.

A Taxa Referencial utilizada na atualização dos depósitos judiciais tem seus valores calculados pelo Banco Central, adstrita que está à flutuação das variáveis próprias do mercado financeiro. A sua utilização em nada pune as empresas, pois, se devem essas unidades reconhecerem tais oscilações em sua demonstração de resultado a teor de variação monetária ativa, por outro lado experimentam igual decréscimo ao reconhecerem os efeitos inflacionários a título de Provisão para as Contribuições Sociais decorrentes da sua contrapartida variação monetária passiva. Decorre desse encontro algébrico nenhum efeito tributário.

Por outro lado, o artigo 146, III, "b" da CF/88 destina a sua prescrição às normas gerais em matéria de legislação tributária, definindo o que cabe à Lei Complementar em sua alínea "b". Por força desse dispositivo, a Lei Complementar n.º 5.172, de 25.10.1966 (Código Tributário Nacional) recepcionada pelo novo ordenamento Constitucional confere à lei ordinária, em seu art. 97, a majoração de tributos, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a fixação da alíquota e a cominação de penalidades. Trata, ainda, da indexação tributária em seu inciso VI, § 2.º. *Verbis:*

"§ 2.º Não constitui majoração de tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Portanto não há quaisquer ofensas ao princípio da legalidade e ao ordenamento jurídico vigente.

Em face do exposto, improcede a litigância recursal nesse particular.

Antes de entrar nas matérias que abarcam glosas de despesa e custo, importa trazer à baila algumas considerações prévias, objetivando lançar luzes e abrir um amplo debate acerca de importante e sempre presente tema de auditoria fiscal, mercê de sua grande indagação técnica.

Já tive a oportunidade de me manifestar, por diversas vezes, acerca do assunto, em vários votos e monografias. Importa colacionar alguns trechos, apenas como mera proposição didática:

Observa-se uma certa confusão entre despesas/custos dedutíveis ou indedutíveis, e despesas ou custos que reduzem, indevidamente, o lucro líquido do exercício.

I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

Os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitam de uma premissa básica para que se configurem: que os bens e serviços tenham sido contraprestados. Portanto quando se aborda a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se está sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resulta, pois, que a análise ou auditoria deve-se voltar para outros quatro aspectos basilares:

01 – se os documentos que embasam a operação, em sendo hábeis, inhábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se frente a serviços técnicos são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais conclusivos e exaustivos, inclusive nominando os profissionais, suas qualificações e forma de vínculos destes com a empresa prestadora de serviços;

02 – se os bens e serviços – objeto das aquisições -, em sendo necessários, normais e usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;

03 – se os gastos estão conformados aos limites qualitativos e quantitativos impostos pela legislação do imposto de renda/PJ., a exemplo das multas indedutíveis, e os limites individual, colegial etc. das gratificações; e

04 – se houve a correta escrituração (máxime no LALUR) das respectivas despesas e dos reais montantes dos gastos indedutíveis consagrados na literatura fiscal. Portanto esses são os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do imposto de Renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Impugnada a operação por ofensa a um dos quatro itens antes elencados, há de se adicionar o seu montante ao lucro real, mantendo-se, entretanto, o resultado contábil de forma incólume.

Primeira vertente: se os documentos que lastreiam as operações são inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.

Art.82 – Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único: O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização de serviços.

Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por documento hábil, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere à operação certeza jurídica. É o caso, por exemplo, de tickets de caixa registradora, nota fiscal da série "D", principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente genérica etc. Inábil, os que não reúnem os requisitos formais determinados pela lei estadual regente do ICMS, pela lei municipal (ISS), ou pela legislação do IPI, a exemplo dos recibos ou dos denominados "orçamentos". Já o documento inidôneo ou apócrifo é timbrado pela falsidade material. Consigna-se que a simples constatação da falsidade material não retira da operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.

Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário do que assinala o artigo já coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da obrigação é despicienda. Esclareça-se, também, que a C.S.S.L. não é devida, tendo em vista que não há disposição legal para se exigir tal prestação quando se está diante de indedutibilidade de despesa. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real – não o lucro líquido, que subsiste incólume.

Infere-se, pois, a teor do segundo pilar de sustentação das hipóteses elencadas, que a exigência do IRPJ (por indedutibilidade) pode advir da confirmação da inabilidade do documento quanto a ausência de expressão completa do seu conteúdo ou da operação de compra de entes ingressados – frise-se -, que não se compadecem – tanto pelo seu valor quanto pela sua natureza –, aos objetivos sociais da contribuinte. Nunca em função estrita da inidoneidade ou inabilidade documental – da sua ilegalidade material. A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

Um dos exemplos limites de despesa dedutível e que robustamente sintetiza o que tudo mais fora descrito é quando o Fisco prova que o fornecedor de fato, sendo uma pessoa física, utiliza-se de nota fiscal de pessoa jurídica inativa, inapta, encerrada, ou até mesmo de sociedade inexistente. Uma outra modalidade na mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrear a venda efetiva de seus produtos ou de seus serviços (contrafação). Ou, na hipótese materialmente falsa ao se constatar que o veículo probante fora impresso na clandestinidade, sem autorização do órgão competente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Aqui, mais uma vez se impõe o seguinte exercício: como houve a necessária contraprestação (por ser um imperativo), nada há que se tributar na empresa adquirente, ratificando-se, dessarte, a veracidade da operação.

Dessa forma sempre restará incompatível ou insubsistente a capitulação da infração ao abrigo do art. 242 do RIR/94 (art. 299 do RIR/99), quando calcada meramente em documentos pervertidos e com multa majorada de 150%.

Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

Se o Fisco ultrapassar aquela primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenas ao tributo as operações), o ônus probante estará a cargo da empresa sob auditoria.

Dispensável, entretanto, a comprovação da liquidação da presumível dívida, tendo em vista que até esta fase o regime que consagra tais dispêndios - para efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exibir, com todas as luzes, a internação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente levadas a débito da conta de resultados do exercício), aí a prova do adimplemento da obrigação extrapola os seus objetivos tributários e se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação; se o documento estiver tingido pela inidoneidade, com prova ou veementes indícios de participação dolosa do adquirente, ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência estrita daquele que lhe deu causa. Observe-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.

Não-demonstrada a contraprestação, estar-se-á diante de requisição fiscal - não causada pela indedutibilidade dos gastos -, mas por redução indevida do lucro líquido do período. Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/STF n.º 11/96, art. 3º, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro - ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinquenta por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações restarão caracterizados como inidôneos - materiais e ideológicos.

Uma outra vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto de Renda com fulcro em omissão de receita; se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte.

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da infligência reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A inexactidão quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) – fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

Sintetizando:

- a) -O aspecto formal é fator fundamental para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;*
- b) - a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F. a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento;*
- c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e*
- c) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%.*

04) Custos ou Despesas Não-Comprovados

Como o Sr. Julgador poderá avaliar, separar cada documento na ordem solicitada pelo Sr. Auditor, no curso de uma fiscalização, não é tarefa das mais fáceis, principalmente numa entidade que objetiva atenuar sofrimentos de doentes e feridos.

Ao contrário do que afirma o Fisco, os lançamentos tiveram como comprovação secundária os lançamentos contábeis correlatos. No tocante aos descontos concedidos, não aceitos pelo Sr. Auditor, de se salientar que os mesmos referem-se aos descontos efetuados nos faturamentos contra empresas que mantêm contratos no sistema de seguro saúde ou de medicina de grupo, registra a peça recursal às fls. 1.703, alegando, em sua defesa, anexação de cópias de notas fiscais glosadas (docs. 383/813), bem como cópias de contratos e documentos comprobatórios dos descontos.

T.V.F.: 02.08.1

A matéria probatória, segundo o seu autor, consta de fls. 1.132 Vol. II e seguintes. É iniludível a inexistência de quaisquer provas alusivas a esse primeiro exercício acusatório.



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

T.V.F.: 02.8.2

Quanto ao ano-calendário de 1992, as provas acostadas aos autos sob as fls. 1.136/1.140 do Vol. II comprovam os dispêndios efetivados sob o pálio de Material Médico Cirúrgico, no 1.º semestre de 1992. Dessa forma resta excluir da tributação a verba de Cr\$ 3.358.524,00 (calcada nas fls. 204 do T.V.F.) .

No 2.º semestre, sob a mesma égide, a comprovação de Cr\$ 188.334.751,56 (fls. 1.141 a 1.166 – Vol. III).

Sob a rubrica Gêneros Alimentícios, podem-se alocar os gastos consubstanciados nas fls. 1.167 a 1.180/1.181 a 1.197/1.198/ 1.199/ 1.200/ 1.202 a 1.217/ 1.246 a 1.248/1.250 a 1.266, tendo em vista a sua correlação com os valores lançados no correspondente título de razão coligido às fls. 204/205. Parcela a ser excluída da base de cálculo no 1.º semestre de 1992: Cr\$ 48. 740.090,00.

No 2.º semestre/92, há de se excluir a verba de Cr\$ 75.361.034,00, relativamente aos documentos de fls.1.267 a 1.282/ 1.283 a 1.298/ 1.299 a 1.312/ 1.313/ 1.314 a 1.324/1.327/1.328 a 1.340/1.341 a 1.346/1.347/1.349/ 1.351 a 1.352/1.353/1.354/1.355 a 1.358/1.359/ 1.361/1.362/ 1.363 a 1.367/1.368/1.369 a 1.376/1.377 a 1.382/1.383/1.384 a 1.388/1.389/1.370 a 1.399/1.400/1.402/1.409/1.411 e 1.412. As notas fiscais sem referência à recorrente foram impugnadas.

Serviços Médicos Externos: comprovado o custo através da nota fiscal de fls. 1.414/5 - Vol. III, no montante de Cr\$ 18.353.794,00, no 1.º semestre de 1992. No 2.º semestre, através dos documentos de fls. 1.419 a 1.421 e 1.422 no montante de Cr\$ 22.279.558,00.

Quanto aos Descontos Concedidos, somente deverão ser aceitos quando incondicionais e desde que lavrados nas competentes notas fiscais de prestação de serviços, e não-dependentes de eventos futuros (Inteligência do art. 178 do RIR/80 e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

IN/SRF 51/78). Não é usual a sistemática de descontos nos convênios hospitalares. Possíveis glosas por inobservância dos termos previamente ajustados (eventos futuros), por condutas terapêuticas inadvertidas na ótica da empresa contratante, procedimentos clínico-cirúrgicos não-previstos em contrato, utilização de materiais do tipo prótese não-acolhida etc., implicam perdas que devem ser levadas à conta de resultados obediente a capítulo contábil próprio e segundo o regime de competência. Entretanto, para que até mesmo se possa aceitar tal desígnio, há de ser a glosa precedida de relatório técnico, apontando, em cada caso, as incongruências perpetradas pela contratada - aqui denominada de recorrente.

05) Custos ou Despesas Não-Comprovados

O fato de o Auditor não ter encontrado os controles internos nos moldes de uma indústria, que controla todos os insumos utilizados em sua linha de produção, não o autoriza a desconsiderar todas as despesas operacionais/custos que a empresa suportou. As características de um hospital, são bem diferentes daqueles estabelecimentos comerciais e industriais. Três são as diferenças: a) a validade inexorável e relativamente curta dos medicamentos, principalmente os passíveis de manipulação antes da aplicação; b) a rapidez com que cada medicamento deve estar disponível para o paciente; e c) os alimentos utilizados nos hospitais são normalmente frescos, adquiridos no dia-a-dia, tendo em vista o rigor no controle de qualidade de refeições servidas aos pacientes; Por essas razões os controles exercitados não são para atender ao Fisco Federal, mas sim para que se possa ministrar a melhor assistência médico-hospitalar. Os medicamentos e materiais cirúrgicos e curativos consignados em seus custos/despesas são condizentes com os quantitativos que enumera às fls. 1.702, conclui a litigante, afirmando ter anexado os documentos n.º 177/382.

Os três itens enumerados pela recorrente não guardam a mínima correlação com as exigências em foco. As empresas hospitalares ao adquirirem medicamentos, materiais medicinais específicos, roupas, sabões, gêneros alimentícios etc., não diferem em nada das demais empresas comerciais ou industriais. Eis um ponto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

de contato. Ora, os controles não são, efetivamente, só para atender ao Fisco Federal, mas um sistema organizado da documentação do nosocômio, seja ele com fins fiscais ou técnicos, a exemplo de prontuário, controle de estoques nas unidades de internação ou na farmácia central e no almoxarifado de material. Deve ser uma preocupação constante, em benefício até mesmo dos pacientes que para o hospital acorrem, tendo em vista que os medicamentos e materiais devem derivar de uma padronização, obediente às prescrições emanadas do departamento médico e paramédico da instituição. Ademais, não haveria como exercer quaisquer controles de validade sem os documentos fiscais adremente organizados, povoando as respectivas datas e especificidades das referidas aquisições.

No que se refere ao número de internações como forma de justificar o volume de medicamentos e materiais adquiridos, impertinente e descabida argüição. O volume de entes terapêuticos e materiais que ingressam num hospital ou clínica depende não só do número de internações, mas também da conjugação de outros fatores, como as patologias clínicas ou cirúrgicas observadas, o índice das intercorrências clínicas e cirúrgicas havidas num determinado período de tempo, média de estada de internação por patologia, índice de predominância de doenças agudas ou agudizadas e crônicas, pessoal especializado, clínicas especializadas *versus* clínicas gerais, número de leitos e equipamentos nas unidades de CTI ou UTI, ala segregada para abrigo de pacientes portadores de doenças infecto-contagiosas, índice de infecção cruzada, excelência do pessoal médico e dos servidores paramédicos e dos serviços de diagnóstico e tratamento, padrão técnico do hospital ou clínica, plantas física e funcional etc. Dessa forma não há como reunir no simplismo da defesa uma gama espetacular de grande complexidade e variedade.

T.V.F.: 02.7.1

Os documentos de fls. 958 e seguintes só demonstram aquisições no ano-calendário de 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Ocorre que a aceitação da glosa dessas despesas em particular - em face de sua importância, extensão e magnitude na grade operacional da empresa -, mormente de forma plena dos itens que diretamente produzem receita operacional em contrapartida, como se acontecer com os elementos insertos na rubrica Drogas e Medicamentos, implicaria inviabilizar ou obstar o próprio funcionamento da contribuinte. Melhor sorte colheria o Fisco se arbitrasse os lucros da empresa, em virtude da falta da documentação comprobatória acerca das despesas/custos não-comprovados.

A própria recorrente, às fls. 1.697 assinala *que as glosas efetuadas pela fiscalização abrangeram os saldos das contas de RAZÃO - os seus totais(...)*.

Item que se concede provimento parcial, excluindo-se da tributação o montante de Cr\$ 151.576.580,06 relativamente ao ano-base de 1991.

T.V.F.: 03.2

Em relação aos semestres do ano-calendário de 1992, impõe-se excluir as verbas relativamente ao mesmo item Drogas e Medicamentos, notadamente por abarcar a sua glosa a integralidade dos itens, a par de albergar todo o ano-calendário de 1992, a saber:

05.1 - 1.º Semestre/92: Cr\$ 765.872.075,88

05.2 - 2.º Semestre/92: Cr\$ 2.741.125.394,13

07) Pagamentos a Pessoas Físicas Vinculadas - DDL

T.V.F.: 02.6.1

T.V.F.: 02.6.2

Assinala a recorrente que a distribuição disfarçada de lucros está prevista no art. 367 do RIR/80 e somente naqueles casos lá enumerados ocorre a sua figura, não cabendo ao Auditor presumir onde a lei não o fez. Estas despesas, em grande parte, referem-se a viagens de médicos à Europa e aos Estados Unidos da



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

América, objetivando que se tome conhecimento das inovações técnicas, remédios e aparelhagens, e trazendo-as para aplicação em seu campo de trabalho. Traz

explicações em anexo. Assevera, vestibularmente, ter anexado documentos sob os n.º 169/176.

É crível o alegado, porém não terá o condão de prosperar se outros elementos subsidiários não orlarem os documentos já hauridos e constantes dos presentes autos. Trata-se de despesa indedutível, pois é de fundamental importância que haja relatório técnico acerca das respectivas viagens, máxime as que envolvem os sócios da recorrente. No tocante às demais despesas, tendo em vista o silêncio da insurgente, entende-se tratar de matéria não-litigiosa.

Estou convencido que a tipicidade da infração está correta (arts. 154,157,191 e parágrafos, 194,195 e 387), repudiando-se, outrossim, a descrição da infração - ainda que sem quaisquer repercussões na matriz da exigência fiscal - ao denominá-la, equivocadamente, "Distribuição Disfarçada de Lucros".

Item que se nega provimento.

Pagamentos Sem Causa

Trata-se de glosa de despesas ou custos, tendo em vista que os documentos apresentados não conferem segurança e liquidez aos lançamentos contábeis e fiscais. Menciona a litigante ter anexado novos entes materiais sob os n.º 55/168 e 814/838.

T.V.F.: 02.3.1

A prova material haurida no acervo da empresa e coligida pelo Fisco nesses autos estão às fls. 542 e seguintes. São documentos de produção interna, a



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

exemplo de cópias de cheques, bem como boletos bancários meramente (portanto sem especificação dos bens adquiridos), como demonstram os de fls. 544 e outros elementos probantes similares disseminados ao longo dos autos; título de crédito (duplicata) sem especificação dos bens adquiridos; recibo no valor de Cr\$ 35.000,00 que entremostra aquisição de bens do tipo permanente (fls. 545/6 e demais folhas); outros recibos e duplicatas sem especificação do que fora adquirido (fls. 547 e seguintes); nota fiscal sem especificação dos bens adquiridos (fls. 554); recibo globalizando notas fiscais, sem especificá-las.

No tocante às despesas com Assistência Técnica e Serviços Médicos constantes de fls. 558 a 579, importa a seguinte digressão analítica:

Os documentos que embasam as despesas com assistência médica abaixo listados discriminam os serviços efetivados, bem assim aqueles que, pela sua natureza (por exemplo, no caso das empresas de serviços auxiliares de diagnóstico e tratamento), enfeixam um determinado serviço especializado, não-comportando grandes elastérios assistenciais, como acontece com os laboratórios que recebem peças humanas (decorrentes de biópsia ou de cirurgias que extirpam órgãos de forma parcial ou plena), esfregaços vaginais, exames citológicos etc, bem como os serviços especializados em Centro de Tratamento Intensivo (CTI), de Traumato-Ortopedia, Cardiologia, entre outros.

É comum nas empresas hospitalares, em face do alto custo para se manter um corpo médico e paramédico extremamente especializados, a terceirização de alguns serviços, como exemplificado acima. Nada de inusitado ou de anormal nessas contratações. Impossível, em face da diversidade de patologias e suas complexidades, impor aos contraentes a elaboração de relatórios acerca de todos os casos tratados nas ambiências específicas, mês-a-mês.



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Por outro lado, é bem verdade que os documentos não são próprios, mesmo em se tratando de sociedades civis, ao contrário do que afirma a litigante, pois dessas são exigidas as notas fiscais série "A"; porém, sublinhe-se que todos os recibos anexados aos autos apontam para a presença de Cadastro Geral de Contribuintes (C.G.C.) - fato que permitiria ao Agente Fiscal atestar a veracidade ou a autenticidade das receitas operacionais, na outra ponta, *vis-à-vis* as despesas ora glosadas.

Conforme já fora dissertado, uma despesa ou custo indedutível se-lo-á não em função meramente do aspecto formal do documento, mas em razão da natureza do gasto: se necessário, normal ou usual à atividade da empresa. A contratação de serviços médicos e de unidades auxiliares de diagnóstico e tratamento se inserem no conceito legal de dedutibilidade em face da natureza da atividade da empresa ora focalizada. Indedutível, se a recorrente já detivesse, em seus quadros próprios, profissionais e serviços congêneres, em número e qualidade compatíveis com os contratados. Eis uma tarefa de difícil avaliação ou mensuração. Quando não se aceita um documento do tipo "cupom fiscal" e nota simplificada como lastreadores de gastos dedutíveis, não se deve atribuir a recusa à habilidade ou inabilidade documental. Não se admite pela singela razão de que os mesmos não permitem, no mais das vezes, aferir qual fora o bem ou o serviço contraprestado para que se possa consultar da sua necessidade ou de sua usualidade para a empresa adquirente. O Fisco ao classificar uma despesa como indedutível não pode colocar em dúvida a contraprestação - esse um requisito indispensável para se infirmar um gasto sob a ótica da indedutibilidade. Se o documento é inábil, deve o Agente Fiscal intimar a contribuinte a demonstrar, inequivocamente, a aquisição do bem. Não acolhido o pleito, deve ser imputada a exigência com supedâneo em Despesas ou Custos Não-Comprovados. O documento inábil inverte o ônus da prova, permitindo ao Fisco formular exigência com base em Despesas ou Custos Não-Comprovados (redução indevida do lucro líquido do exercício, sem configurar omissão de receita operacional), mas não terá o condão de imputar ao gasto a indedutibilidade prevista na dicção do art. 191 do RIR/80.



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Dessa forma, em face do que fora descrito, deverá ser aceita a comprovação das despesas implementadas junto às empresas denominadas Centro de Diagnóstico e Tratamento em Nefrologia e Urologia Médicos Associação e Participações S/C Ltda. (fls. 558/560/561 e 564/565/569/578), Recibo firmado por Pulso Terapia Intensiva S/C Ltda., (fls. 559/560/562/564/565/568/570/579), Laboratório de Anatomia Patológica e Citologia Histolab S/C Ltda. (fls. 561/563/566/571/573/574/577), Clínica Mena Barreto S/C Ltda (fls. 565/567), Clínica Ortopédica e Traumatológica Penha S/C Ltda (fls. 572/577/578) e outros.

Considerando os itens indevidamente glosados, deverá ser acolhida como despesa/custo devido no ano-base de 1991 a verba de CR\$ 295.936.320,76.

T.V.F.: 02.3.2

a) Os documentos de fls. 582 a 592 noticiam compra de pães, leite, carnes e legumes, a preços com grande carga de razoabilidade. Ainda que se trate de recibo, é comum tais elementos permearem as transações nesses misteres, notadamente nas empresas não-sujeitas ao ICMS em função de venda efetiva, mas com base em estimativa mensal. São bens essenciais ao tipo de atividade empresarial em debate, sendo improvável tratar-se de despesa ou custo, por exemplo, inexistentes. Não de se afastar as cópias de cheques como entes de provas pelas razões já expostas. Verba a ser exonerada da exigência: no 1.º semestre de 1992: Cr\$ 9.810.150,00; no 2.º semestre, Cr\$ 60.931.070,23.

b) Serviços Médicos Externos - Aqui valem as mesmas observações e perorações já levadas a termo quando se apreciou as despesas ou custos de igual jaez sob o signo do subitem 02.3.1. or idênticas razões já expendidas, adicionadas ao fato de os gastos em referência permitirem à recorrente a obtenção de parte das receitas ofertadas à tributação, importa aduzir que, de há muito tornou-se um imperativo a contratação de serviços médicos e complementares de diagnóstico e tratamento essenciais ao desenvolvimento das atividades nosocomiais, mormente em face de, no desenvolvimento de suas atividades contraírem - tais unidades - um elevado risco de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

vínculo empregatício com os profissionais de saúde que exercitam as suas funções no ambiente hospitalar, mercê de horários rígidos, exercício de plantões médicos definidos quanto a horários, subordinação administrativa e, às vezes, técnica, a despeito de surgirem frente à unidade hospitalar sob o frágil patrocínio de profissionais autônomos - liberais.

Devem, pois, ser aceitas as despesas/custos consubstanciados nos documentos de fls. 597/634, no montante de Cr\$ 610.000.900,66 referentes ao 1.º semestre de 1992. No 2.º semestre de 1992, a importância de Cr\$ 2.703.917.997,80.

c) Os demais itens, como Despesas Com Importação (fls. 635), Assistência Técnica (fls. 637/640), Conservação de Edifícios (fls. 641), Manutenção e Reparos (fls. 642/644) e Despesas Diversas (645/650) padecem de elementos aptos ou hábeis que possam cancelá-los como pertinentes na ótica tributária. Pontificam-se recibos sem o contrato e sem especificação do tipo de serviço executado, cupom fiscal sem identificação do adquirente, duplicatas sem a correspondente nota fiscal, nota fiscal sem identificação do adquirente, meros controles internos, nota fiscal simplificada sem demonstrar o bem adquirido, entre outras imperfeições encontráveis.

Glosa de Despesas Com Conservação de Bens e Instalações

T.V.F.: 02.1.1

T.V.F.: 02.1.2

Manifesta a recorrente (fls. 1.700) que *os materiais glosados se referem a reparos, tendo em vista que o Hospital, com mais de 45 anos, requer permanente manutenção de sua construção, notadamente em face da luta que empreende contra a contaminação hospitalar.* Em grau vestibular registra ter anexado documentos às fls. 06/54.

É bem verdade que a atividade hospitalar requer permanente preocupação no sentido de se manter os seus compartimentos em grau de esterilidade



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

compatível com os seus objetivos. Por outro lado, o combate à contaminação hospitalar exige dos administradores dessas clínicas, além dos aspectos voltados para a higiene material e humana, técnicas modernas de reutilização de materiais, controles de acesso do público (interno e externo) aos setores onde estão internados ou alocados – ainda que temporariamente - pacientes etc., mas também impõe aos dirigentes um plano de obras visando viabilizar a ambiência estéril recomendada.

Ora, os gastos em referência reunindo os documentos de fls. 213 a 529 são pródigos em aquisições de sacos de cimento, tijolos, ripas e madeiras diversas, blocos de concreto, vigas, tintas e vernizes, materiais hidráulicos com considerável variedade e quantidade, locação de equipamentos e mão-de-obra, pedra para construção em número significativo, espelhos e vidros fumê, telhas, cumieiras, blocos de vedação, pisos e serviços de aplicação, perfis de alumínio sólido, cabos e fios elétricos, serviços de marcenaria, reforma em parte elétrica, instalação de sistema de sinalização em andares do prédio principal, vergalhões, concretagem entre outras aquisições.

Trata-se de construção de unidade própria situada na Rua Arnaldo Vallardi Portilho, 90 - Penha, consoante projeto de fundações de fls. 464 (planta às fls. 754 - Vol. II), além de municiar substancial reforma das diversas instalações no prédio da Rua General Sócrates. Dessa forma queda-se evidente não se tratarem os gastos de simples manutenção como assinala a recorrente.

Item que se nega provimento.

III - CONTRIBUIÇÕES

III.1 - FINSOCIAL

III.2 - COFINS

III.3 - CSSL

Essas contribuições sociais devem se ajustar aos designios talhados em relação ao tributo principal - IRPJ.



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

IV - PLEITO DE DILIGÊNCIA

Consigna a recorrente que a Autoridade de Primeiro Grau, ao denegar o seu pleito de perícia contábil, feriu os princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Dessa forma, renova, nessa instância, o seu rogo explicitado em sua peça vestibular e ratificado em seu recurso voluntário.

Estou convencido que o pleito da contribuinte se reserva a pedido de diligência fiscal - não de perícia.

O cometimento suscitado em nada difere da auditoria fiscal até então empreendida. Similarmente, em nada discrepa da exigência atendida pela própria litigante, quando colaciona documentos comprobatórios parciais das despesas inicialmente infirmadas pelo Agente Fiscal e aqui acolhidos.

Os demais quesitos elencados pretendem antecipar, pela via pericial, melhor assentando, pelo viés da diligência, entes que se conformam e se submetem às decisões dos órgãos judicantes administrativos – a quem compete o controle da legalidade e da materialidade do lançamento fiscal.

Ademais, nada impede que a atuada carreie para o Processo Administrativo Fiscal, enquanto não decidido em instância última, e sem precluir do seu direito, elementos de provas ou razões e fatos expressos, não obstante a tranca ténue das prescrições da Lei nº 9.532/97, art. 67, § 5º e § 6º. Sem falar na sustentação oral plenária, precedida, no mais das vezes, de memorial expresso da lavra da recorrente, que visa, previamente, dar publicidade aos demais pares da câmara de julgamento dos aspectos de prova e de matéria de direito que devam nortear os desfechos, na ótica da recorrente, ainda que não possam inovar as peças contestatórias já apresentadas.



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

Por derradeiro, não pode a recorrente, pela trilha imprópria da diligência ou perícia suprir o processo de elementos materiais que lastreiam a sua escrituração, transferindo esse ônus ao Fisco ou a terceiro coadjuvante. Por outro lado, não houve qualquer preterição do direito à ampla defesa e ao contraditório, mormente quando se constata pela leitura do Relatório evidência de que todas as matérias infligidas foram enfrentadas, à saciedade, pela insurgente.

Em face do exposto denego o pleito suscitado.

C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; denegar o pleito de diligência ou perícia; e conceder:

01) provimento parcial ao rogo recursal para excluir da tributação as seguintes verbas:

I - Ano-base de 1991

I.1 - Admitir a compensação do IR-Fonte constante do Termo de Verificação Fiscal - Item 03, no valor de Cr\$ 7.426.669,90, com o IRPJ, nos termos desse voto;

I.2 - Termo de Verificação Fiscal - Item 02.7.1:.....Cr\$ 151.576.580,06

I.3 - Termo de Verificação Fiscal - Item 02.3.1:.....Cr\$ 295.936.320,76

II - 1.º Semestre do Ano-Calendário de 1992

II - Termo de Verificação Fiscal - Item 02.8.2:.... Cr\$ 70.452.408,00

II.2 - Termo de Verificação Fiscal - Item 03.2:.....Cr\$ 765.872.075,88

II.3 - Termo de Verificação Fiscal - Item 02.3.2:.....Cr\$ 619.811.050,66

III - 2.º Semestre do Ano-Calendário de 1992

III.1 Admitir a compensação do IR-Fonte constante do Termo de Verificação Fiscal - Item 03, no valor de Cr\$ 50.992,92, com o IRPJ, nos termos desse voto.

III.2 - Termo de Verificação Fiscal - Item 02.8.2:....Cr\$ 285.975.343,56



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

Processo nº : 10880.023005/95-59
Acórdão nº : 103-20.838

III.3-Termo de Verificação Fiscal - Item 03.2:.....Cr\$2.741.125.394,13

III.4-Termo de Verificação Fiscal - Item 02.3.2:.....Cr\$2.764.849.068,03

02) Conceder provimento parcial às Contribuições Sociais remanescentes (COFINS, CSSL e FINSOCIAL), objetivando ajustá-las em face do que fora decidido em relação ao tributo principal - IRPJ.

Sala de Sessões - DF., em 21 de fevereiro de 2002

NEICYR DE ALMEIDA