



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10882.001772/2004-76
Recurso nº 170.017 Voluntário
Acórdão nº **1802-00.691 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 5 de novembro de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente AMESP ADMINISTRADORA DE PLANOS DE SAÚDE E ODONTOLÓGICOS S/C LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DESCONTO OBTIDO - FALTA DE CONTABILIZAÇÃO

O alegado recolhimento a maior de IRRF pela inclusão em conta de passivo do valor do desconto obtido, o qual deveria ter sido levado ao resultado do exercício para apuração do IRPJ, não exime o contribuinte de efetuar os ajustes competentes na escrituração fiscal e de recolher o valor correto de IRPJ.

PIS E COFINS - DESCONTO OBTIDO - ART. 3º, § 1º, DA LEI 9.718/98 - TRATAMENTO DISTINTO DAQUELE PREVISTO PARA O IRPJ

A base de cálculo das contribuições PIS e Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, já transitada em julgado.

ADMINISTRADORA DE PLANOS DE SAÚDE - PAGAMENTO DE SERVIÇOS DE LIMPEZA PRESTADOS NOS HOSPITAIS CREDENCIADOS - DESPESAS DESNECESSÁRIAS E PORTANTO INDEDUTÍVEIS

As despesas com limpeza de lençóis e similares são normais e usuais (portanto dedutíveis) para o desenvolvimento da atividade hospitalar, mas não guardam qualquer relação com a atividade de administração de planos de saúde, sendo, portanto, desnecessárias e indedutíveis para fins de IRPJ.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS - DIMINUIÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL

No regime de competência, o cômputo da despesa deve levar em conta a data em que ela foi efetivamente incorrida, e não a data do pagamento do serviço ou a da emissão da nota fiscal pelo prestador. O primeiro elemento indicativo da data da ocorrência da despesa é a informação contida no documento fiscal que embasa a operação, no campo próprio para conter essa informação, cabendo à Contribuinte o ônus de demonstrar a ocorrência de erro. Correto o pleito da Recorrente nos casos em que os próprios emitentes dos documentos (notas fiscais e recibos) fizeram constar a informação de que os mesmos se referiam a serviços prestados em 1999, e não em 2000.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO

Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Além disso, não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamentos decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso para:

1- por unanimidade, cancelar as exigências a título de PIS e COFINS, e em relação ao IRPJ e CSLL excluir do item 003 (adições não computadas no Lucro Real) o valor de R\$ 77.729,87;


2- por maioria de votos:

a- quanto ao IRPJ e CSLL, manter a glosa das despesas não necessárias (item 002), vencido o Conselheiro Relator José de Oliveira Ferraz Corrêa e o Conselheiro Alfredo Henrique Rebello Brandão. Designado o Conselheiro João Francisco Bianco para redigir o voto vencedor;

b- manter a multa isolada no percentual de 50%, vencidos os Conselheiros Alfredo Henrique Rebello Brandão e João Francisco Bianco. Ausente momentaneamente o Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.


Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.


José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.


João Francisco Bianco - Redator designado.

EDITADO EM: 16 DEZ 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, João Francisco Bianco, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Nelso Kichel e Alfredo Henrique Rebello Brandão.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, conforme autos de infração de fls. 281 a 304, nos valores de R\$ 403.941,52, R\$ 502,34, R\$ 2.318,60 e R\$ 67.542,75, respectivamente, incluindo-se nesses montantes a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

O lançamento também abrangeu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ e CSLL, no valor de R\$ 6.105,18. Quanto a esse item, a autuação foi considerada parcialmente procedente, para fins de reduzir o percentual da multa isolada de 75% para 50%, em razão das mudanças legislativas sobre a matéria.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 05-18.937, às fls. 763 a 772:

Auto de Infração

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica— IRPJ— Contribuição Social sobre o Lucro — CSLL - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — COFINS — e Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS — lavrados em 23/12/2004 (fls. 284 a 304) e que constituíram o crédito tributário no montante total de R\$ 480.410,39, incluídos o principal, a multa de ofício, multa isolada e juros, devidos até a data da lavratura, tendo em conta a constatação de irregularidades no ano-calendário de 1999, cuja descrição consta da 'Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal' dos autos de infração, adiante transcritas:

***‘ 001 — CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS
OMISSÃO DE RENDIMENTOS (DESCONTOS
INCONDICIONAIS)***

Omissão de Receita Operacional caracterizada pela não comprovação do contabilização dos descontos obtidos na nota fiscal nº 1002 (vide doc. De fls. 221) de emissão da empresa Parker Saúde S/C Ltda., no valor de R\$ 90.000,00, contabilizada em 29/10/1993 com valor de desconto no importe de R\$ 30.149,06.

Em intimação feita à empresa, conforme Termo anexo às fls. 217, alegou que o valor de R\$ 30.149,06 foi contabilizado a crédito da conta 2.0.04.00.00007-3 — IRRF SOBRE SERVIÇOS CÓD. 1708 (vide doc. de fls. 266). Em análise efetuada na conta, relativamente ao período de out a dez/1999, não se constatou estorno, e tampouco evidências de que tal valor tenha sido oferecido à tributação.

002 — CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

A empresa sob fiscalização considerou como custo, os valores pagos à empresa ACQUALIMP HIGIENIZAÇÃO TEXTIL LTDA., no montante de R\$ 218.500,32, relativamente às notas fiscais de n.ºs 148, 158, 190, 200, 284, 297, 255, 490 e 528, conforme relação discriminativa anexa às fls. 143. Referem-se a serviços prestados ao Hospital Itacolomy e Hospital Jaraguá (empresas do grupo), relativamente à lavagem de roupas. Em questionamento feito à ora fiscalizada, assim respondeu (vide fls. 240/241): 'O pagamento foi feito diretamente pela AMESP PLANOS para empresa ACQUALIMP pois a prestação de serviços de limpeza ocorreu na rede credenciada da empresa (Hospitais Itacolomy e Jaraguá), que posteriormente iriam repassar esse custo à administradora de planos. Assim, para simplificar e racionalizar os procedimentos a nota fiscal foi emitida diretamente contra a AMESP PLANOS que, em última análise, seria quem iria de fato efetuar o pagamento aos Hospitais, para que eles então repassassem os valores à ACQUALIMP. Portanto, para facilitar e agilizar o pagamento, ele era feito diretamente.'

Do relato feito acima, conclui-se que as despesas/custos, não atendem aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, em relação às operações exigidas pela atividade da empresa, nos estritos termos do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/1999. Os documentos relativos a esta operação estão presentes às fls. 142 a 170.

003 — ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

A empresa sob fiscalização considerou como custo, documentos fiscais emitidos fora do período de apuração do imposto, ou seja, documentos fiscais emitidos no ano de 2000, como custo no ano de 1999, no montante de R\$ 397.163,08. Através do Termo de Intimação Fiscal, (doc. de fls. 175) questionamos a empresa sobre o procedimento adotado. Assim respondeu (fls. 243): 'Conforme apontado pela fiscalização, tais notas fiscais foram realmente emitidas em 2000. Entretanto, a contabilização dos valores ocorreu em 1999, pelo fato de que os serviços faturados foram prestados naquele ano e não em 2000. Esse procedimento está estritamente em conformidade com o princípio contábil da competência que determina a contabilização dos valores em período em que ocorreram os fatos que deram ensejo à emissão da respectiva cobrança, independentemente de quando a nota tiver sido emitida ou da data do pagamento dos serviços. Ou seja: a AMESP PLANOS nada mais fez do que reconhecer os débitos relativos aos serviços no período em que eles foram prestados, conforme determinam as regras societárias contábeis.'

Esta fiscalização entende que a prestação do serviço se consuma com a emissão da respectiva nota fiscal. Se a nota fiscal foi emitida no ano de 2000, subentende-se que a conclusão dos serviços tenha acontecido naquele momento. Caso assim não se proceda, corre-se o risco de a emitente da nota fiscal reconhecer a receita no ano de 2000 e o beneficiário do serviço deduzir o custo em ano anterior. Assim sendo, observando-se o regime de competência, tais custos deveriam ter sido deduzidos no ano de 2000.

Neste contexto, deve o contribuinte requerer o tratamento tributário contido nos §§ 4º a 7º do art. 6º do DL 1.598/77, texto reproduzido abaixo, visto que o custo antecipado no ano de 1999, não foi aproveitado no ano seguinte:

'§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa se dela resultar:

a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou;

b) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.'

Com efeito, analisando-se pela ótica da inexatidão quanto ao período base de escrituração dos custos (§ 5º), é de se concluir que a Administração Tributária deveria exigir tão somente o valor dos juros e multa, haja vista o valor do imposto pago à menor no ano de 1999, ter sido compensado pelo valor do imposto pago a maior no ano de 2000.

Seria correto esse raciocínio, se no ano calendário de 2000, a empresa apurasse base tributável positiva e recolhesse efetivamente o Imposto de Renda que deixou de recolher no ano anterior. Porém não foi o que aconteceu. No ano-calendário de 2000, a empresa apurou prejuízo contábil no montante de R\$ 7.337.789,87, e após as adições e exclusões, restou Lucro Real Negativo de R\$ 1.806.403,00, conforme se pode verificar no doc. de fls. 273 a 277, de tal forma que não se concretizou situação

prevista em lei, não se aplicando ao caso as disposições do § 5º, acima citado. O entendimento aqui expresso, foi extraído do item 9 do PN COSIT 2/96, de 28/08/1996,(DOU de 29/08/1996). Também trata do assunto o PN COSIT 57, de 16/10/1979, (DOU 18/10/1979).

Assim, esta fiscalização estará exigindo o IRPJ com os acréscimos legais cabíveis, sobre todas as parcelas deduzidas indevidamente no ano de 1999, conforme relação presente às fls. 176. Os documentos relativos a este tópico estão contidos às fls. 175 a 216.

**004 — MULTAS ISOLADAS MULTA ISOLADA —
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL
MENSAL POR ESTIMATIVA**

Em data de 29/10/1999, a empresa sob fiscalização, deixou de contabilizar o valor dos descontos obtidos no importe de R\$ 30.149,06, na nota fiscal de nº 1002, de emissão da empresa Parker Saúde S/C Ltda. Em razão disso, está sendo exigido nesta oportunidade a multa isolada calculada sobre o IRPJ e CSLL que deixou de ser recolhida em época oportuna.

Valor da Infração.R\$ 30.149,06

Valor do IRPJ (15%)=R\$ 4.522,36

Valor da CSLL (12%)=R\$ 3.617,88

Valor da Multa Isolador:R\$ 6105,18

Os autos de infração foram levados à ciência do representante legal da contribuinte em 24/08/2004.'

Impugnação

*Inconformada com a autuação a contribuinte, por intermédio de seu procurador— instrumento de mandato à folha 326, - apresentou, em 22/09/2004, **impugnação** contra o lançamento argüindo, em sede de preliminar, a nulidade da autuação em decorrência da **incompetência do agente fiscal** que lavrou os autos de infração.*

Segundo relata, é empresa sediada no Município de São Paulo, sendo, assim, jurisdicionada pela Delegacia da Receita Federal de São Paulo, autoridade competente para fiscalizar e lavrar autuações em seu domicílio.

Mas, no caso, os autos de infração foram lavradas pela Delegacia da Receita Federal de Osasco — SP, em clara violação ao artigo 10 do Decreto nº. 70.235, de 1972, sendo, portanto, nulas, de acordo com o disposto no artigo 59 do mesmo diploma legal.

*No mérito, em relação aos **descontos incondicionais**, argüi que, por um lapso, conforme indicam os documentos que anexa, o valor foi erroneamente contabilizado a crédito da conta de*

passivo IRRF Sobre Serviços — Código 1708 — conta nº. 20.04.00.00007-3, que teria sido verificada e atestada pelo agente fiscal, nos termos do auto de infração.

Admite que se tivesse sido levada corretamente à conta de resultado teria sido oferecida à tributação do IRPJ. Mas, no seu entendimento, tal fato não impediu o pagamento do tributo, inclusive em valor bastante superior àquele efetivamente devido.

Isto porque, uma vez que o valor foi erroneamente registrado na conta de passivo do IRRF, teria sido integralmente recolhido. Assim, de acordo com seu raciocínio, ao invés de recolher o valor de R\$ 9.240,67, que seria aquele devido a título de IRPJ, caso corretamente contabilizado, recolheu o valor integral de R\$ 30.149,06, do que se conclui que o recolhimento foi realizado a maior.

Como indica, não haveria prejuízo nenhum ao Fisco. Ao contrário, considera que houve enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Pública.

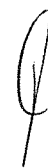
Afirma ainda que se o agente fiscal tivesse efetuado a análise com o critério que seu ofício determina, teria verificado que a impugnante teria recolhido esse valor a título de IRRF e que, ademais de ter havido um erro no registro contábil, erros não são passíveis de aplicação de penalidade.

No que diz respeito aos custos, despesas operacionais e encargos não necessários, observa que é empresa administradora de planos de saúde e, nessa condição, conta com rede credenciada de hospitais que lhe prestam serviços, dentre eles, os Hospitais Jaraguá e Itacolomy, sendo certo que na composição do preço do serviço está o gasto despendido pelo hospital a propiciar o adequado atendimento, inclusive os serviços relacionados a limpeza de lençóis, etc., estes prestados pela empresa Acqualimp Higienização Textil Ltda.

Alega que o serviço de limpeza de lençóis e similares é repassado ao tomador do serviço, no caso a impugnante, que os contabiliza como custo, o que se justifica em razão da despesa ser necessária, usual e normal, portanto, imprescindível para a prestação de serviços hospitalares à recorrente.

Afirma ser indiscutível que os valores despendidos com a limpeza do material utilizado para prestação de serviços hospitalares à AMESP compõem o custo do serviço e será dela exigido na forma de repasse, sendo, portanto, despesa dedutível da impugnante.

*Quanto ao item 3 da autuação — **adições não computadas na apuração do lucro real** — observa que as notas fiscais, emitidas em janeiro de 2000, correspondentes a custo do mês de dezembro de 1999, tratam de serviços que lhe foram efetivamente prestados e devidamente pagos no mês de dezembro de 1999. No entanto, segundo argumenta, em virtude de procedimentos internos e festas de final de ano, as notas fiscais acabaram sendo emitidas apenas no início de janeiro do ano seguinte.*



Sob seu ponto de vista, a contabilização das notas, em razão do regime de competência, necessariamente deve ocorrer no ano correspondente à ocorrência do fato gerador do tributo, razão pela qual o custo a elas referente foi apropriado no ano de 1999.

Lembra que, de acordo com os princípios contábeis, para o regime de competência não importa a data do pagamento do serviço ou da emissão da nota fiscal, mas apenas a real ocorrência do fato, e que é comum haver uma pequena defasagem de tempo entre a obtenção da receita ou a realização da despesa e a efetiva emissão da nota fiscal correspondente.

No caso concreto, assevera que a defasagem entre a prestação do serviço e a expedição da nota fiscal é insignificante e não pode alterar a aplicação do regime contábil, vez que os serviços foram efetivamente prestados no ano de 1999, conforme provam as cópias das notas fiscais que anexa, as quais sempre fazem referência aos meses de novembro e dezembro de 1999.

Salienta que, ainda que tivesse reconhecido em 2000 as notas fiscais, somente poderia ser penalizada pela postergação no pagamento do tributo, independentemente de ter ocorrido lucro ou prejuízo fiscal no exercício.

Quanto à aplicação da multa de ofício, observa que, ainda que a exigência do principal seja devida, a multa de ofício deve ser afastada, posto que não teria ocorrido lançamento de ofício. E explica:

'Ora, o fundamento legal para aplicação da multa de 75% sobre o principal exigido é o inciso I, do art. 44, da lei 9.430/96, que nos diz: 'nos casos de lançamento de ofício....' Entretanto, resta claro que, sendo os tributos ora discutidos sujeitos ao lançamento por homologação, os valores são declarados pelo contribuinte, não havendo que se falar em lançamento de ofício. Ora, se não houve lançamento de ofício, não ocorreu a exata subsunção do fato típico descrito como infração à hipótese de incidência da norma, sendo portanto inaplicável tal dispositivo ao caso em questão.....'

Requer, ao final, seja dado provimento à defesa apresentada com o cancelamento total dos lançamentos.

(grifos acrescidos)

Decisão de Primeira Instância

Como mencionado, a DRJ Campinas/SP considerou parcialmente procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1999

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DESCONTOS OBTIDOS -
FALTA DE CONTABILIZAÇÃO*

O alegado recolhimento a maior de IRRF pela inclusão em conta de passivo, do valor de desconto obtido que deveria ter sido levado ao resultado do exercício para apuração do IRPJ não exime o contribuinte de efetuar os ajustes competentes na escrituração fiscal e de recolher o valor correto de IRPJ.

*ADMINISTRADORA DE PLANOS DE SAÚDE - PAGAMENTO
DE SERVIÇOS EM BENEFÍCIO DE TERCEIROS - DESPESAS
ESTRANHAS AO OBJETO SOCIAL - GLOSA*

É responsabilidade do prestador de serviços hospitalares arcar com os custos de sua atividade, ainda que no preço final cobrado da administradora de planos de saúde, pelo credenciado, esteja embutido o valor referente a esses serviços.

*INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA -
ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS - DIMINUIÇÃO INDEVIDA
DO LUCRO REAL - LANÇAMENTO*

A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/1999

*MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA ISOLADAMENTE -
ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO*

Com o advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, a multa de ofício exigida isoladamente nos casos de falta ou insuficiência de recolhimentos a título de estimativas mensais fica reduzida ao percentual de 50% sobre o valor que deixou de ser recolhido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/1999

*PRELIMINAR DE NULIDADE - ALEGADA INCOMPETÊNCIA
DO AGENTE QUE FORMALIZOU O LANÇAMENTO*

Nos termos do artigo 7º e 9º do Decreto nº 70235/72 e alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93, é válida a exigência fiscal formalizada por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo, que primeiro tomar conhecimento da irregularidade por este praticada na apuração e pagamento de tributos federais.

LANÇAMENTO REFLEXO - CSLL - PIS - COFINS

Diante da ausência de argumentação específica relativa às autuações reflexas, o entendimento adotado nos respectivos



lançamentos acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Lançamento Procedente em Parte

Recurso Voluntário

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 18/08/2008, a Contribuinte apresentou em 17/09/2008 o recurso voluntário de fls. 800 a 813, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, relativamente aos descontos incondicionais; aos custos, despesas operacionais e encargos não necessários; e às adições não computadas na apuração do lucro real, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Além disso, traz as seguintes alegações sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal:

- a incidência cumulativa de multa isolada e multa de ofício implica na dupla penalização, não sendo, portanto, legítima a referida cobrança, por incidir sobre a mesma base de cálculo;

- o E. Conselho dos Contribuintes, conforme acórdão nº 01-04.987, de 15/06/2004, dentre outros, não admite a concomitância das referidas multas;

- portanto, deve ser excluída/exonerada a multa isolada do auto de infração, ainda que fundada na nova redação do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a alteração dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, uma vez que ambas as normas tratam da mesma materialidade ou da mesma hipótese de incidência (descrição da penalidade de multas isoladas). Ou seja, a exigência de duas penalidades constitui dupla incidência para apenas uma infração.

Suscita também a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS:

- a tributação reflexa de PIS e COFINS não merece prosperar, tendo em vista que o valor do desconto comercial (R\$ 30.149,03) obtido pela Recorrente em razão da nota fiscal nº 1002 (doc. Juntados a fls. 221), de emissão da empresa Parker Saúde S/C Ltda., não equivale a qualquer receita operacional, não estando sujeita à tributação destas contribuições;

- a atividade operacional da Recorrente refere-se a serviços de planos de saúde, sendo descabido entender como receita financeira tributável um desconto comercial;

- é importante destacar que as receitas tributáveis pelo PIS e COFINS são somente aquelas relacionadas às atividades operacionais do contribuinte, sendo certo afirmar que no caso das prestadoras de serviços, somente poderão ser tributadas as receitas condizentes com as vendas de serviços propriamente ditas;

- o Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE346084/PR, Min. Relator Marco Aurélio, em sessão plenária, realizado em 09/11/2005 (DJ 01/09/2006), julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo previsto no §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, razão pela qual somente as receitas operacionais do contribuinte deverão sujeitar-se à tributação pelo PIS e COFINS;

- impõe-se a aplicação do disposto no inciso I do parágrafo único do artigo 49 do anexo I da Portaria MF nº 147/2007 (Regimento Interno do Conselho de Contribuintes), estabelecendo que o Conselho poderá afastar a aplicação de lei que tenha sido declarada inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Ao final do recurso, na eventual hipótese de se entender que não restaram provados quaisquer fatos alegados em defesa ou nas presentes razões de recursais, necessários ao provimento do presente recurso, a Recorrente protesta pela conversão do julgamento em diligência, com a abertura de oportunidade eficaz para a produção de prova, por todos os meios em direito admitidos.

Este é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator, José de Oliveira Ferraz Corrêa

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a matéria em litígio abrange lançamento de IRPJ e reflexos referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999, bem como lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ e CSLL.

Descontos Obtidos

Quanto ao desconto obtido no pagamento de prestação de serviços, que a Recorrente deixou de contabilizar como receita, não há propriamente uma controvérsia a esse respeito. De fato, a Contribuinte reconhece que, por um erro, o valor foi equivocadamente contabilizado a crédito na conta de passivo “IRRF sobre Serviços”.

Contudo, segundo os argumentos da defesa, isso não ocasionou qualquer prejuízo ao Fisco, porque o erro teria implicado num recolhimento a maior a título de IR fonte. A alegação é de que a Contribuinte contabilizou em seu passivo de IRRF o valor de R\$ 30.149,06 ou seja, o valor total do desconto, e não apenas uma porcentagem sobre ele, o que demonstra que a diferença entre o efetivamente devido a título de IRPJ e o recolhido a título de IRRF configura, inclusive, indébito tributário.

A meu ver, a decisão de primeira instância interpretou muito bem os fatos:

De fato, caso a impugnante fizesse a prova do recolhimento do valor de R\$ 30.149,06 a título de IRRF, o que poderia ser feito por meio da apresentação de seus registros contábeis, declarações DIRF, DCTF e de comprovante de recolhimento — DARF — seria possível admitir ter ocorrido um recolhimento a maior de IRRF. Mas, ainda assim, teria havido falta de recolhimento de IRPJ pela não inclusão do desconto obtido no cômputo de seus rendimentos tributáveis.

A impugnante dá a entender que, tendo recolhido valores de IRRF a maior, e por esse motivo, indevidos, tal fato, por si só, a desobrigaria de recolher o IRPJ, caso o rendimento - desconto obtido - tivesse sido levado à correta tributação desse imposto. Tal situação, no entanto, não é permitida por lei.

Na seqüência, a DRJ esclarece que o Direito Tributário possui institutos próprios para a extinção de débitos tributários (art. 156 do CTN), dentre os quais não figura esse tipo de extinção automática defendido pela Recorrente.

Contudo, isso não impediria a Contribuinte de reaver aquilo que alega ter recolhido indevidamente aos cofres públicos, porque o mesmo Código Tributário Nacional, em seu art. 165, dispõe sobre a restituição de valores pagos indevidamente à Fazenda Nacional.

Ainda segundo a DRJ, caso ficasse realmente demonstrado que a Contribuinte é detentora de indébito tributário, poderia ela se submeter a pedido de restituição, ressarcimento ou compensação, conforme o caso. No entanto, o suposto indébito seria totalmente desvinculado do IRPJ incidente sobre o desconto obtido, e este, portanto, continuaria sendo devido.

Entendo que os fundamentos contidos na decisão de primeira instância, acima mencionados, não merecem qualquer reparo, e, por isso, os adoto para também manter a exigência do IRPJ e da CSLL sobre o item referente ao desconto.

Alargamento da Base de Cálculo de PIS e COFINS

Quanto ao lançamento reflexo de PIS e COFINS, que se deu justamente sobre a receita correspondente ao desconto obtido, apesar das considerações acima, chego a uma conclusão diferente.

Isto porque o Supremo Tribunal Federal já decidiu, em sessão plenária, pela inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo de PIS e COFINS, conforme o RE 390840/MG, dentre vários outros recursos que também trataram desta questão:

Ementa

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

O trânsito em julgado desta decisão ocorreu em 05/09/2006, e o atual regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, traz em seu Anexo II a seguinte regra sobre apreciação de questões relativas à inconstitucionalidade de lei:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

Assim, como o lançamento a título de PIS e COFINS abrange apenas o item relativo ao desconto, e observando o pronunciamento do STF sobre o assunto, decidido pelo cancelamento destas exigências.

Despesas não necessárias

Em relação às despesas consideradas desnecessárias, também penso que merece ser reformada a decisão de primeira instância.

Nesse caso, trata-se de pagamentos feitos pela Recorrente à empresa Acqualimp Higienização Textil Ltda., pela prestação de serviços de limpeza de lençóis e materiais similares que são utilizados em dois hospitais credenciados pelo plano de saúde (Jaraguá e Itacolomy).

A Recorrente alega que o serviço de limpeza destes materiais é repassado a ela, no caso a tomadora dos serviços, que os contabiliza como custo, o que se justifica em razão da despesa ser necessária, usual e normal, portanto, imprescindível para a prestação dos serviços hospitalares.

Afirma ser indiscutível que os valores despendidos com a limpeza do material utilizado para prestação de serviços hospitalares à AMESP compõem o custo do serviço e será dela exigido na forma de repasse, sendo, portanto, despesa dedutível para ela.

A Delegacia de Julgamento, por sua vez, considerou que as despesas e custos relacionados à lavagem de lençóis de propriedade de clínicas ou hospitais credenciados são estranhos à atividade da Recorrente, ainda que no preço final cobrado pelos credenciados esteja embutido o valor referente a esses serviços. Seria, portanto, responsabilidade do fornecedor dos serviços hospitalares, e não do plano de saúde, arcar com os custos de contratação de empresas que prestem esse tipo de serviço.

A argumentação da DRJ não deixa de ter sentido. Mas penso que, em relação a esse caso, ela se equivoca quando visualiza apenas um lado do conjunto das relações envolvidas, ou seja, a relação entre o plano de saúde e os hospitais credenciados, deixando de perceber que o plano também responde pela prestação dos serviços hospitalares junto aos usuários finais, que são os clientes do plano.

Quem responde pelas obrigações decorrentes do contrato firmado entre o usuário final e o plano de saúde, é o próprio plano de saúde, estando abrangidas aí o tipo e as condições dos serviços hospitalares, ressalvadas as responsabilidades profissionais decorrentes do exercício de profissão regulamentada, a responsabilidade do médico, por exemplo.

Com efeito, é o plano quem decide quais hospitais vão estar credenciados para o atendimento de seus clientes, quais os valores e condições para o pagamento dos serviços prestados etc. Na ótica do consumidor final destes serviços, que na maioria das vezes está completamente alheio à relação entre o plano e o hospital credenciado, todos estes aspectos se mostram como uma sub-contratação.

Assim, embora o custo dos serviços de limpeza deva ser normalmente assumido pelos próprios hospitais, não há como negar que perante o usuário final dos serviços é o plano de saúde quem primeiramente responde pelas obrigações assumidas, incluída aí o tipo e a qualidade dos serviços hospitalares.

É preciso observar que a forma como o plano de saúde organiza a prestação dos serviços aos usuários finais está contido no âmbito das decisões negociais, e nesse contexto mais amplo, os gastos com serviços de limpeza não podem ser vistos como desnecessários à atividade da Recorrente.

O item 002 da autuação, portanto, deve ser cancelado.

Adições não computadas na apuração do Lucro Real

Relativamente ao terceiro item da autuação, que trata da dedução em 1999 de despesas amparadas em documentos emitidos em 2000, conforme planilha de fls. 176, cabe consignar que, realmente, de acordo com o regime de competência, o cômputo da despesa deve levar em conta a data em que ela foi incorrida, e não a data do pagamento do serviço ou a da emissão da nota fiscal pelo prestador do serviço.

Ocorre que a Delegacia de Julgamento concluiu, diante dos elementos apresentados, que não houve comprovação de que os serviços foram efetivamente prestados em novembro e dezembro de 1999.

Vale transcrever os fundamentos apontados pela Delegacia de Julgamento, no que toca a esse item:

Os documentos de folhas 451 a 496 — na verdade DOC. 08 e não DOC. 07, como mencionado em sua defesa — referem-se a notas fiscais de prestação de serviços, bem como formulários de controle interno da empresa denominados "Nota de Serviços". Referidos formulários se prestam, na verdade, a um estudo das contas apresentadas pelos fornecedores que devem servir de base para o pagamento destes.

Em relação às notas fiscais de emissão dos prestadores de serviços anexadas pela defendente cumpre esclarecer que apenas quatro delas, acostadas às folhas 463, 469, 470 e 490, fazem referência ao ano de 1999. No entanto, essa informação foi consignada posteriormente na nota fiscal nº 182, de emissão de Assistência Clínico Hospitalar São Paulo S/C Ltda. Isto porque visualiza-se facilmente que a referida nota, fazia referência ao ano de 2000 e foi grosseiramente rasurada passando a consignar como referência o mês de dezembro de 1999.

Da mesma forma, todos os comprovantes de pagamentos apresentados - com exceção daqueles anexados às folhas 465 e 487 - sejam na forma de cópias de cheques emitidos pela impugnante em favor dos fornecedores, recibos por estes emitidos ou comprovantes de depósitos em favor destes, dão conta de que os pagamentos ocorreram em janeiro de 2000.

Alem disso, o recibo anexo à folha 465, emitido pela mesma Associação Clínico Hospitalar São Paulo S/C Ltda., também foi

rasurado para que se fizesse constar como referência o mês de dezembro de 1999.

Ao contrário do que quer fazer crer a impugnante é possível concluir, pela análise dos controles denominados "Nota de Serviços" destinados à análise das contas representadas por essas notas fiscais - que os serviços alegadamente prestados em 1999 foram efetivamente prestados em 2000. Isto porque, em que pese o fato das "notas de serviço" consignarem como objeto de análise as contas representadas pelas notas fiscais anexadas ao processo, nos formulários constam informações de "últimos faturamentos/glosas" referentes a meses anteriores, relativos àquele fornecedor em análise. E, como meses anteriores constam, sempre, os meses de dezembro, novembro e outubro, dispostos de forma decrescente. Assim, caso essas "notas de serviços" fossem de fato relacionadas aos serviços prestados em dezembro, então seria lógico que fossem consignados como meses anteriores os meses de novembro, outubro e setembro.

Os documentos constantes dos autos trazidos pela impugnante vêm apenas firmar a convicção desta julgadora de que tais despesas ocorreram, efetivamente, no ano-calendário de 2000 e não no ano-calendário de 1999, procedimento que contraria o regime de competência que deve ser respeitado na escrituração das pessoas jurídicas.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte alega que a base de cálculo da referida glosa deve ser revista, mesmo porque a decisão recorrida teria concluído que nem todas as notas fiscais efetivamente referem-se ao ano de 2000.

Primeiramente, é importante observar que não foi essa a conclusão da DRJ. Ela apenas comentou que algumas notas fiscais apresentavam anotações referentes a 1999, uma delas com rasura, o mesmo acontecendo para alguns comprovantes de pagamento.

Outro ponto a ser esclarecido é que não houve presunção de que os serviços teriam efetivamente ocorrido em 2000. O fato é que o primeiro elemento indicativo da data da ocorrência da despesa é a informação contida no documento fiscal que embasa a operação, no campo próprio para conter essa informação, e a Contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar que havia erro em todos os documentos que foram objeto de autuação.

Apenas em relação às quatro notas fiscais mencionadas na transcrição acima (fls. 463, 469, 470 e 490) e ao comprovante de pagamento de fl. 487, considero correto o pleito da Recorrente, uma vez que os próprios emitentes destes documentos fizeram constar a informação de que eles se referiam a serviços prestados em novembro e dezembro de 1999.

O comprovante de pagamento de fl. 465 diz respeito à nota fiscal de fl. 463, e, portanto, já está abarcado pelas considerações acima.

Deste modo, devem ser excluídos da planilha de fl. 176, que deu base para a autuação deste item, os valores correspondentes às notas fiscais indicadas como NS nº 44782, NS nº 45511 (abrangendo duas notas fiscais), NS nº 44909 (correspondente ao comprovante de pagamento de fl. 487) e NS nº 45576, que perfazem o montante de R\$ 77.729,87.

Os outros valores são mantidos. Conforme restou consignado no relatório da Fiscalização, a Contribuinte apurou prejuízo no período seguinte. Por isso, não coube a aplicação da regra relativa à postergação no pagamento do imposto.

Multa Isolada por falta de Estimativas Mensais

Quanto à multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, cabe primeiramente registrar que a previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, e que ela deve ser aplicada ainda que tenha sido “apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, conforme prevê o inciso IV do §1º deste artigo, em sua redação original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I -

II -

III -

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Não vislumbro outra interpretação possível para a parte final do texto acima transcrito, senão a de que a referida multa deve ser exigida da pessoa jurídica ainda que esta tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

Com efeito, a clareza da redação não possibilita entendimento diverso, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, o entendimento contrário implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido pelo inciso IV acima (*ainda que tenha apurado ...*).

Também é importante destacar que o texto legal diz “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ...”, numa clara

indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tudo isso que se disse até aqui serve para demonstrar que as estimativas mensais, de fato, configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador de 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação existe mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido.

Portanto, não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

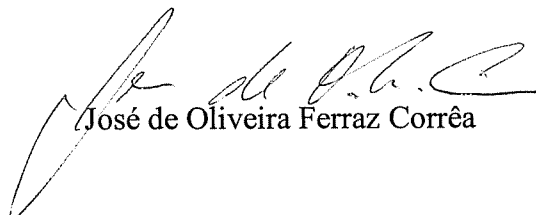
E ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Finalmente, registro que a decisão de primeira instância já aplicou a retroatividade benigna para fins de reduzir a multa isolada de 75% para 50%, em razão das alterações promovidas pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para:

- cancelar as exigências a título de PIS e COFINS; e
- em relação ao IRPJ e à CSLL, cancelar o item 002 da autuação (despesas não necessárias) e excluir do item 003 (adições não computadas no Lucro Real) o valor de R\$ 77.729,87.

Sala das Sessões, em 5 de novembro de 2010.


José de Oliveira Ferraz Corrêa

Voto Vencedor

Conselheiro João Francisco Bianco

Peço vênia ao ilustre conselheiro relator para dele discordar no que diz respeito à exigência fiscal prevista no item 002 do auto de infração.

A matéria versa sobre a dedutibilidade das despesas com a prestação de serviços de limpeza de lençóis e materiais similares que são utilizados em hospitais credenciados pela Recorrente.

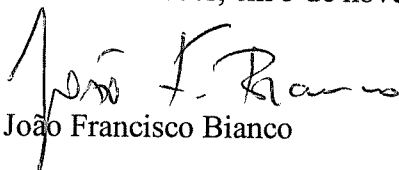
Sustenta a DRJ que esse tipo de despesa é necessária à atividade dos hospitais e não à Recorrente, que tem por objeto a administração de planos de saúde para os seus clientes. Já a Recorrente alega que esses custos são a ela repassados pelos hospitais e, assim sendo, teriam natureza de despesas necessárias para ela.

Dispõe o artigo 299 do RIR de 1999 que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de rendimentos. Ora, as despesas com lavagem de lençóis logicamente são relacionadas com a atividade do hospital. Indiscutivelmente são necessárias à manutenção da fonte produtora de rendimentos para o hospital, pois os pacientes devem estar em leitos higienizados, livres de infecções.

Mas a Recorrente, que desenvolve a atividade de administração de planos de saúde, não tem qualquer relação com isso. Ela deve simplesmente pagar aos hospitais os valores a eles devidos pela prestação de serviços aos conveniados. As despesas com limpeza de lençóis fazem parte do custo do serviço dos hospitais. São, portanto, desnecessárias à atividade da Recorrente. E se desnecessárias, são indedutíveis para fins de IRPJ, por força do disposto no artigo 299 do RIR.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso, no que diz respeito ao item 002 do auto de infração.

Sala das Sessões, em 5 de novembro de 2010.


João Francisco Bianco