



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

Processo n° 10970.720137/2011-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-000.836 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2012
Matéria IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
Recorrente HOSPITAL SANTA CATARINA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006

Ementa: DECADÊNCIA. ART. 173, I, do CTN. Constatada a ocorrência de dolo por parte do contribuinte, o prazo decadencial a ser utilizado é aquele disposto no art. 173, I, do CTN, cujo início da contagem se dá no primeiro dia seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDAS NÃO CONTABILIZADAS. Caracteriza omissão de receitas a falta de emissão de notas fiscais e escrituração dos valores correspondentes às vendas realizadas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Confirmado o intuito doloso do contribuinte em burlar o fisco, é correta a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração consubstanciados em lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, somados à multa de ofício, multa qualificada e juros.

Os lançamentos se pautaram em suposta omissão de receitas provenientes de vendas e serviços realizados pela Recorrente no período de janeiro a dezembro de 2006.

Ademais, teria sido constatado através de todo o procedimento fiscal que muitos dos serviços realizados no referido período não foram objeto de emissão de nota fiscal, ou quando foram o valor declarado na nota era inferior ao devidamente cobrado.

Vale ressaltar que o procedimento fiscal foi motivado por requisição do Ministério Público Federal através do Ofício OF/PR/MG/C/0305 datado de 09.03.2011 (fls. 195 e seguintes), que possui planilhas contendo milhares de contas médicas, em nome dos pacientes, que não foram declaradas, nem foram objeto de emissão de nota fiscal.

Cientificada da lavratura dos Autos de Infração a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 1295/1313), alegando, em síntese, o que segue:

(i) Decadência parcial do direito de lançar os tributos em questão, visto que em casos de lançamento por homologação o prazo de lançamento seria o de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no artigo 150, § 4º do CTN. Tendo em vista que a autuação refere-se ao período de jan/2006 a dez/2006 e a Recorrente foi intimada apenas em 29/06/2011, estariam fulminados pela decadência os valores cujo fato gerador tenha ocorrido anteriormente à 26/06/2006;

(ii) Muitas das contas médicas que constam na planilha utilizada pela fiscalização para embasamento do lançamento referem-se a atendimentos realizados pela Recorrente de forma gratuita, razão pela qual não teve a respectiva emissão de nota fiscal;

(iii) Alega que as contas médicas escrituradas com valores inexpressivos, tais como R\$ 10,20, são feitas somente para dar baixa no estoque de produtos utilizados em retorno de pacientes a procedimentos anteriormente realizados, o que não gera nenhum rendimento para o hospital, mas sim, custo que este deve suportar;

(iv) A receita auferida com os pacientes já teria sido devidamente escriturada quando da emissão da fatura para cobrança dos serviços realizados, sendo que o retorno do paciente não gera receita para a Recorrente;

(v) Reconhece que se equivocou ao considerar que estaria sujeita ao regime de caixa, quando na verdade deveria ter escriturado suas receitas segundo o regime de competência, por ser tributada pelo Lucro Real;

(vi) Tendo em vista os custos suportados pela Recorrente com o retorno dos pacientes, entende que referidos valores deveriam ser considerados como perdas e, assim, deduzidos como despesas, para determinação do Lucro Real, nos termos do artigo 9º da Lei 9.430/96;

(vii) Não teria havido dolo, fraude ou simulação em sua conduta que justificaria a aplicação da multa qualificada no montante de 150%. O que teria ocorrido seria simplesmente um equívoco por parte da Recorrente em utilizar o regime de caixa, ao invés do regime de competência.

Os autos foram encaminhados para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que houve por bem julgar improcedente a Impugnação da Recorrente (fls.1395/1399), nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano- calendário: 2006

DECADÊNCIA. Caracterizando-se a sonegação fiscal, a análise da decadência desloca-se para o artigo 173 do CTN.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

REGIME DE COMPETÊNCIA. OBRIGATORIEDADE. A empresa que apure lucro real deve contabilizar suas receitas e despesas pelo regime de competência.

MULTA QUALIFICADA. Caracterizando-se a sonegação fiscal a multa de ofício deve ser qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão da DRJ/JFA a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário, pautada nos mesmos fundamentos utilizados na Impugnação.

Oportunamente os autos foram enviados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

Como o recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Início, assim, pela análise da preliminar de decadência do lançamento suscitada pela Recorrente.

I – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Preliminarmente a Recorrente alega a ocorrência de decadência parcial do direito de lançar os tributos em questão, tendo em vista que em casos de lançamento por homologação o prazo de lançamento seria o de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no artigo 150, § 4º do CTN.

Considerando que a autuação refere-se ao período de jan/2006 a dez/2006 e a Recorrente foi intimada apenas em 29/06/2011, estariam fulminados pela decadência os valores cujo fato gerador tenha ocorrido anteriormente a 26/06/2006.

Ocorre que, no tocante ao prazo decadencial para lançamento dos créditos tributários nos casos de tributos cujo lançamento é por homologação, é de se destacar, inicialmente, que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se posicionou quanto à matéria na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, ou seja, através da análise dos chamados “Recursos Repetitivos”.

O precedente proferido teve a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN,

sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Por meio de referido Acórdão restou consolidado no âmbito do E. STJ o entendimento de que nos casos de tributos cujo lançamento é por homologação, via de regra, o termo inicial do prazo decadencial é o previsto no § 4º do artigo 150 do mesmo Código, o qual dispõe o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O Regimento Interno do CARF, por sua vez, na redação dada recentemente pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, tem os seguintes comandos nos seus artigos 62 e 62-A:

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; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Verifica-se, assim, que a referida decisão do Superior Tribunal de Justiça deve ser reproduzida pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Por outro lado, nos casos em que for comprovada a ocorrência do dolo, fraude ou simulação, ou até mesmo quando não ocorrer qualquer pagamento de tributo, o prazo decadencial será aquele previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Como no caso em questão foi apurado o dolo na conduta da Recorrente, até mesmo pelo fato de o procedimento fiscal ter iniciado em decorrência de um ofício enviado pelo Ministério Público referente a um processo criminal que já se encontrava em andamento, o prazo a ser levado em consideração é aquele disposto no artigo 173, inciso I, do CTN. Ou seja, deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Dessa forma, como o presente lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos de jan/2006 a dez/2006, o prazo decadencial começa a correr em jan/2007, tendo como termo final 31 de dezembro de 2011. Levando em consideração que a Recorrente foi intimada da lavratura dos presentes Autos de Infração em 29/06/2011, não há que se falar em decadência.

Portanto, rejeito a preliminar de decadência aduzida pela Recorrente e passo a análise do mérito.

II – MÉRITO

Conforme anteriormente relatado, a omissão de receitas no ano-calendário de 2006, que totaliza o montante de R\$ 1.061.059,55, decorreu de atendimentos médicos realizados pela Recorrente sem a devida emissão de notas fiscais de prestação de serviços. Referida omissão de receitas foi apurada a partir da planilha encaminhada pelo Ministério Público Federal relacionando todos os atendimentos médicos que foram efetuados no ano de 2006 e a falta de emissão de notas fiscais correspondentes aos serviços prestados.

Em atenção às intimações que lhe foram feitas, a Recorrente alegou que referidas contas médicas na maioria das vezes “*são feitas somente para dar baixa no estoque de produtos utilizados em retorno de pacientes a procedimentos anteriormente realizados, o que não gera para o hospital nenhum rendimento*”. Ou seja, como justificativa da falta de emissão de notas fiscais e escrituração dos valores recebidos a título de prestação de serviços hospitalares, a Recorrente alega que muitos desses serviços eram considerados como “*retorno de pacientes*” o que não geraria nenhuma receita para a mesma.

Vale ressaltar, primeiramente, que a Recorrente por ser optante da apuração pelo Lucro Real deve escriturar suas receitas pelo regime de competência, ao passo que a inobservância do regime de competência constitui fundamento para o lançamento de ofício do imposto, conforme estabelece o artigo 273 do RIR/99, *in verbis*:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização

monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

Ocorre que a justificativa da Recorrente de que deixou de emitir notas fiscais de prestação de serviços por não ter recebido nenhum valor em contraprestação, supostamente porque muitos desses serviços eram gratuitos, não tem o condão de afastar a omissão de receitas. Isso porque, mesmo que os serviços prestados não fossem remunerados, a Recorrente não estaria eximida de emitir notas fiscais.

Esse fato já é suficiente para demonstrar o dolo na conduta da Recorrente em burlar o fisco, deixando de emitir notas fiscais, ou ainda, quando emitidas, constar valores muito inferiores ao efetivamente cobrado. Referidas notas fiscais são conhecidas como “notas fiscais calçadas”, as quais dão margem para a comprovação de existência de dolo por parte da Recorrente, conforme entendimento deste E. Conselho. Vejamos:

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA. VENDAS NÃO CONTABILIZADAS Caracteriza omissão de receita a falta de emissão de nota fiscal no momento da efetivação da venda, a sua emissão com valor diferente do correspondente à operação, bem como a não contabilização das vendas realizadas. IRPJ - COMPRAS NÃO CONTABILIZADAS - DEDUÇÃO A pessoa jurídica que apura resultados pelo lucro real está obrigada a manter o registro de todas as suas operações em conformidade com a legislação comercial e fiscal. A falta de registro impede a identificação e dedução de despesas incorridas na compra de mercadorias. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO Demonstrado o intuito de fraude através da falta de registro de notas fiscais de venda e emissão de "notas calçadas" procede-se ao agravamento da multa por lançamento de ofício. AGRAVAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS. Descabe a exasperação da penalidade quando ausente o dolo específico para que reste configurada a infração por evidente intuito de fraude. Recurso provido parcialmente. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10194674 do Processo 11030001387200251, Data: 13/08/2004)

Vale destacar que no próprio Termo de Verificação Fiscal (fls. 1248/1257) está descrito claramente a conduta dolosa da Recorrente, caracterizada como sonegação fiscal. Segundo dispõe o artigo 71 da Lei nº 4.502/64 sonegação “é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (i) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais”.

Assim, resta claro a ocorrência de sonegação fiscal ao deixar de emitir milhares de notas fiscais, as quais corresponderiam a diversos serviços médicos prestados pela Recorrente no decorrer do ano-calendário de 2006.

Tendo sido comprovada a ocorrência de sonegação fiscal, deve ser mantida a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, nos termos do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

Por fim, em relação à aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada, tenho firmado meu posicionamento no sentido da impossibilidade da aplicação concomitante de referidas multas. Porém, por não ter sido matéria impugnada pela Recorrente, tanto em sua Impugnação quanto no presente Recurso Voluntário, devem ser mantidos os lançamentos, por se tratar de matéria não impugnada.

O antigo Conselho de Contribuintes, atual CARF, já se manifestou diversas vezes acerca desse assunto. Vejamos:

*Assunto: Contribuição para o PIS Período de apuração: 31/01/2002 a 31/03/2003 Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. QUESTÕES PRELIMINARES. AUTONOMIA. Devido ao princípio da autonomia das questões preliminares, quaisquer questões de natureza processual devem ser analisadas no processo em que ocorrem, não podendo ser levadas para processo estranho. **MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. Considera-se preclusa e portanto incontroversa a matéria não impugnada à época oportuna.** (Segundo Conselho de Contribuintes. 2ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 20217684 do Processo 10410004981200347, Data: 25/01/2007). (não grifado no original)*

*IRRF - TERCEIRO - RETENÇÃO - RESPONSABILIDADE - Comprovada a retenção pela fonte pagadora, que é terceiro na relação tributária, não pode ser obstada a correspondente compensação, isto porque, após a retenção, a responsabilidade não mais é do beneficiário. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - OMISSÃO - Omitido o rendimento e ausente contestação a respeito da matéria, correta é a exigência formulada pela autoridade fiscal. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - **MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - A matéria não expressamente contestada é considerada não impugnada***

Processo nº 10970.720137/2011-21
Acórdão n.º **1202-000.836**

S1-C2T2
Fl. 1.463

pele contribuinte nos termos do artigo 17 do Decreto nº. 70.235, de 1972. Recurso parcialmente provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 4ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10421139 do Processo 11618000127200348, Data: 09/11/2005). (não grifado no original)

Portanto, tendo em vista todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto.