



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-4

Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Recurso Nº. : 120.958
Matéria : IRPJ E OUTROS - Exs: 1993 e 1994
Recorrente : HOSPITAL SANTO ANTÔNIO DE CANTAGALO LTDA.
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇÚ - PR
Sessão DE : 27 de janeiro de 2000
ACÓRDÃO Nº. : 107-05.864

IRPJ - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE - São documentos hábeis para comprovar os custos e as despesas operacionais as notas fiscais, faturas/duplicatas e recibos, desde que indiquem as partes, as operações realizadas e respectivos valores, de modo a se poder aferir a necessidade e a normalidade dos dispêndios. Cabível a glosa quando deixarem de ser comprovadas as operações.

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS COM REPAROS E CONSERVAÇÃO - Não ficando provado nos autos que as despesas realizadas a título de reparos e conservação resultaram no aumento da vida útil do imóvel em mais de um ano, não é cabível a capitalização dos dispêndios. A simples consideração de que a quantidade de bens utilizados teria sido elevada, não é o bastante para corroborar a ação fiscal.

IRPJ - CONTRATOS FIRMADOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS - Nos termos do artigo 282 do RIR/80 e do artigo 360 do RIR/94, é permitido à contribuinte, no caso, empresa prestadora de serviços fornecidos através de contratos com base em preço unitário, para pessoa jurídica de direito público; empresa sob seu controle; empresa pública; sociedade de economia mista ou sua subsidiária, diferir a tributação do lucro até a sua realização.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA:
COFINS**

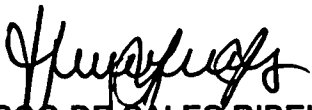
Não reconhecida, na exigência principal, a ocorrência do fato econômico gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é de se excluir a tributação reflexa a título de COFINS.

PIS/REPIQUE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL e IRFONTE - A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se aos litígios decorrentes ou reflexos relativos a Contribuição Social sobre o Lucro, PIS/Repique e IRFONTE.

Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por HOSPITAL SANTO ANTÔNIO DE CANTAGALO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da tributação os seguintes itens: 1. O valor da glosa da despesa relativa ao imobilizado; 2. a postergação IRPJ; 3. a exigência relativa à COFINS e 4. ajustar o IRFONTE, a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL e o PIS/REPIQUE, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEB 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS.

Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

Recurso Nº. : 120.958
Recorrente : HOSPITAL SANTO ANTÔNIO DE CANTAGALO LTDA.

RELATÓRIO

HOSPITAL SANTO ANTÔNIO DE CANTAGALO LTDA., já qualificado nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 136/143, da decisão prolatada às fls. 116/138, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Foz do Iguaçu - PR, que julgou parcialmente procedentes os seguintes autos de infração: IRPJ, IRFonte, PIS, Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro.

A parte remanescente da exigência refere-se a glosa de despesas consideradas não dedutíveis e a postergação no recolhimento do IRPJ.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 87/99, seguiu-se a decisão de primeira instância, assim ementada:

"PASSIVO FICTÍCIO – ÔNUS DA PROVA – A elisão da presunção de omissão de receitas por passivo fictício não pode se dar sem a apresentação de provas objetivas de que os saldos eram devidos nas datas a que se referem. Apresentadas duplicatas quitadas, cabe ao fisco a prova de sua falsidade.

GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS – DESPESAS DE COMBUSTÍVEIS – Para que as despesas de combustíveis sejam dedutíveis, não basta comprovar que foram elas pagas. É preciso, principalmente, comprovar que as despesas estão representadas por documentos hábeis e idôneos e que se destinaram a veículos da empresa.

CUSTOS E DESPESAS – COMPROVAÇÃO – As despesas escrituradas, necessárias ao desempenho da atividade da empresa e comprovadas com documentação hábil e idônea, são dedutíveis na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda.

GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS – SITUAÇÃO IRREGULAR DO FORNECEDOR – O argumento fiscal de que os fornecedores estavam em situação irregular junto ao C.G.C., não é suficiente para justificar a glosa de despesas representadas por notas fiscais revestidas de todos os requisitos externos de idoneidade, pois não se pode atribuir à contribuinte, sem prova de que era de seu conhecimento, responsabilidade por irregularidades de terceiros.

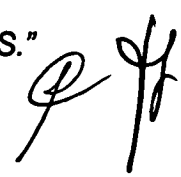
GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS – BENFEITORIAS – Comprovada a realização de obras que aumentaram em mais de um ano a vida útil do bem, procede a glosa e ativação dos dispêndios respectivos contabilizados como despesa operacional.

RECEITAS DE SERVIÇOS HOSPITALARES PRESTADOS À ENTIDADE PÚBLICA – As receitas com prestação de serviços e entidade pública devem ser contabilizadas pelo regime de competência. À opção da contribuinte, mediante procedimentos contábeis adequados, o lucro obtido nas operações pode ser diferido até o mês do seu efetivo recebimentos.

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO – Verificada a postergação no pagamento do IRPJ, em face da inobservância do regime de competência na contabilização das receitas, o fisco deve ajustar o lucro líquido da contribuinte, na forma da legislação vigente no período em que as receitas deveriam ter sido escrituradas.

DECORRÊNCIA – A solução, quanto à matéria fática, dada no julgamento do IRPJ, estende-se ao lançamento decorrente, em face da íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

LANÇAMENTOS PARCIALMENTE PROCEDENTES."



Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

Dessa decisão a autuada interpôs o recurso voluntário de fls. 136/143, onde reforça os argumentos apresentados na defesa inicial.

Às fls. 191/195, a determinação do Poder Judiciário para que seja admitido o recurso voluntário sem o depósito de parte do tributo como condição de admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O voto segue a mesma ordem das matérias constantes no Auto de Infração.

1. GLOSA DE DESPESA DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Consta na autuação a seguinte irregularidade fiscal:

"Glosa de despesa operacional contabilizada na conta 3.3.4.01.032, Combustíveis e Lubrificantes, correspondente as notas fiscais constantes do Anexo I, conforme descrita no Termo de Verificação Fiscal de fls. 33/35."

A autoridade autuante efetuou a glosa das despesas relativas a combustíveis e lubrificantes em razão da falta de identificação nas notas fiscais respectivas, o beneficiário e/ou os veículos a que se destinaram.

Analisando-se as notas fiscais de fls. 230/371 do Anexo I, constata-se que todas elas são omissas na identificação do adquirente dos produtos, bem como inexistem quaisquer outros elementos que possam dar respaldo ao registro da despesa.



Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

Tem razão a autoridade julgadora de primeira instância ao considerar sem valor para efeitos fiscais, por se tratarem de documentos inábeis para a necessária comprovação.

Por outro lado, a recorrente não trouxe aos autos qualquer outro elemento suficiente para esclarecer quais os veículos que utilizaram o combustível contabilizado como despesa. Limita-se a afirmar que todos os veículos estão devidamente escriturados.

Não obstante, a escrituração, por si só, não é suficiente para permitir a quantificação dos gastos que seriam necessários para a execução dos serviços realizados.

Sobre o assunto, é muito claro o PN CST nº 10/76, ao prever, em seu item 4 que *"Pode ocorrer, todavia, o fato de a despesa ser de pequeno valor e, ocasionalmente, de difícil comprovação. Nesse caso, essa despesa poderá ser tida como acessória, admissível ante a razoabilidade e comprovação das principais, a juízo da autoridade fiscal"*. As despesas glosadas, mesmo não sendo de valor elevado, também não são de difícil comprovação, pois estão consignadas com a devida discriminação das mercadorias, quantidade, descrição, valor etc., omitem, porém, a identificação do destinatário. Em tais circunstâncias, correto o procedimento da autoridade fiscal ao considerar inábeis para a comprovação das despesas.

2. AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO PERMANENTE REGISTRADO COMO DESPESA

"Custo de aquisição de bens do ativo permanente deduzido indevidamente como despesa operacional, correspondente as notas fiscais constantes do Anexo I, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 33/35."

Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

Às fls. 34 – Termo de Verificação Fiscal – o autuante afirma que as notas fiscais de aquisição de materiais diversos *“destinam-se à reforma do prédio, não se tratando de simples conservação ou manutenção da benfeitoria”*.

Por outro lado, a recorrente alega que os gastos realizados foram simplesmente para restabelecer a utilidade do bem em relação a sua primeira utilização, ou seja, tais despesas são decorrentes de reparos necessários à conservação.

Aqui fica uma dúvida, pois não constam dos autos, qualquer elemento que comprove ter a autuada realizado novas obras em seu imóvel, tampouco aumento na área construída, ou do próprio aumento da vida útil do imóvel.

Quanto ao aspecto de uma nova construção ou mesmo de uma grande reforma no imóvel, sabe-se que para tanto, a empresa deveria obter autorização junto aos órgãos competentes, o que não ficou caracterizado nos autos.

Sobre o assunto, cabe citar o voto do ilustre Relator Dr. Natanael Martins, prolatado em Sessão de 18.10.94, através do Acórdão nº 107-1.644:

“A apreciação da matéria requer, inicialmente, que façamos uma abordagem sobre como se deve pautar na pesquisa da ocorrência da obrigação tributária e da conseqüente necessidade de constituição do crédito tributário para, após, examinar se a fiscalização efetivamente cumpriu o seu “desideratum”.

A propósito, dispõe o art. 142 do CTN:

‘Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito

passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível'.

Ou seja, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento, da qual o auto de infração é uma das espécies.

Na verificação do nascimento da obrigação tributária (fato gerador) e conseqüente constituição do crédito tributário (lançamento), a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, já que é ela (a matéria tributável), que foi eleita pelo legislador como signo de riqueza apta a gerar recursos aos cofres do tesouro, que constitui o núcleo da hipótese de incidência.

Nesse sentido é o depoimento de Geraldo Ataliba, em seu festejado e já clássico Hipótese de Incidência Tributária:

'41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h. i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

41.2 Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h. i. se refere) pertence. Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere (Ed. RT, 3a. Ed., pg.99).'

Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

Nessa linha de raciocínio, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, descrita pela doutrina como aspecto (elemento) material da hipótese de incidência, há que restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.

A caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade administrativa, como aliás está dito, como todas as letras, no RIR/94, senão vejamos:

'Art. 223. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 1º).

*§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, § 2º)'.
'*

Ora, não obstante o esforço demonstrado pela fiscalização nos trabalhos que realizou, não emerge dos autos do processo, em nenhum momento, a prova de que as despesas glosadas efetivamente teriam concorrido para aumentar a vida útil de bem(s) do ativo imobilizado e que, nessa medida, deveriam ter sido capitalizadas. Aliás, não há nos autos sequer a menção do imóvel e/ou dos bens que teriam sido objeto dos reparos, para talvez daí poder se inferir que tais dispêndios deveriam ter sido capitalizados.

Se mais não bastasse, a Recorrente trouxe aos autos do processo provas concretas de que possui vários estabelecimentos que por si só justificam os dispêndios realizados, tendo-se em conta, ainda, a

Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

circunstância de que em suas garagens (dos estabelecimentos) circulam dezenas de ônibus, que obviamente produzem estragos.

Assim sendo, não obstante os dispêndios realizados talvez até devessem ter sido capitalizados, a verdade é que nos autos do processo não há prova concludente a propósito, pelo que não vejo, nesse particular, como manter o lançamento, inclusive no que se refere à omissão da receita, derivada da receita de correção monetária dos bens que se pretendeu ativar."

Na presente lide, nos deparamos com uma situação idêntica pois, apesar do diligente trabalho fiscal no sentido de levantar as notas fiscais registradas a título de custos, não restou provado nos autos que referidos dispêndios resultaram em aumento da vida útil do bem.

Isto posto, entendo que o presente item não deve ser mantido.

3. POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO POR INOBSERVÂNCIA AO REGIME DE ESCRITURAÇÃO

"Postergação do imposto de renda, tendo em vista que o contribuinte contabilizou a receita de novembro e dezembro de 1993, correspondente aos serviços prestados ao INAMPS, nos meses de janeiro e fevereiro de 1994, com inobservância do regime de competência, conforme descrita no Termo de Verificação Fiscal de fls. 33/35."

O presente item da autuação está embasado no fato de a contribuinte ter registrado as receitas decorrentes da prestação de serviços ao SISTEMA ÚNICO DE SAÚDE – SUS, nos meses em que efetivamente foram recebidos os valores faturados.



Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

Referido Sistema de Saúde utiliza-se de formas de procedimentos próprios para a quitação dos serviços por ele utilizados. Trata-se de método destinado à prevenção de fraudes, ou seja, cobrança de serviços não prestados, o que não é o caso dos autos.

O fato ora debatido ocorre em função do SUS efetuar o pagamento aos hospitais e clínicas após a verificação e conferência das planilhas dos serviços prestados. O prazo para a efetivação dos procedimentos demora de dois a três meses.

A respeito da matéria ora tratada, a legislação de regência estabelece que, no caso de empreitada ou fornecimento contratado a curto ou longo prazo, com pessoa jurídica de direito público, a tributação do lucro poderá ser diferida até sua realização, conforme o artigo 360 do RIR/94, que dispõe:

"Art. 360 - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 358 ou 359, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decretos-lei ns. 1.598/77, art. 10, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período-base;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período-base em que a receita for recebida.

§ 1º - Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 10, § 4º)."

Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

No caso em tela, aplica-se por inteiro o disposto acima, pois refere-se a serviços prestados a entidades governamentais e as receitas lançadas pelo fisco foram recebidas no exercício seguinte e devidamente escrituradas pela recorrente.

Sobre o assunto cabe citar o Acórdão nº 107-04.691, de 07 de janeiro de 1998, relatora a ilustre Conselheira Dra. Maria do Carmo S. R. de Carvalho, provido à unanimidade por esta Câmara.

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes também se manifestou sobre a matéria ao julgar o recurso nº 110.932, em Sessão de 15 de outubro de 1997, através do Acórdão nº 108-04.665, no qual, por unanimidade decidiu que as receitas provenientes de contratos firmados com o SUS podem ser contabilizadas na forma do disposto no artigo 282 do RIR/80, por se tratarem de receitas provenientes de contratos efetuados com entidades governamentais.

Além disso, a lei nº 8.003, de 14 de março de 1990, em seu artigo 3º, estendeu aos tributos decorrentes do IRPJ, o mesmo tratamento ao dispor que:

"Art. 3º - No caso de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a incidência da contribuição social de que trata a Lei n 7.689/88, de 15 de dezembro de 1988, e do Imposto sobre o Lucro Líquido, de que trata o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, poderá ser diferida até a realização do lucro, observado o seguinte:

I - a pessoa jurídica poderá excluir do resultado do período-base, para efeito de apurar a base de cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período-base proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e

Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período-base;

II – a parcela excluída de acordo com o item I deverá ser adicionada, corrigida monetariamente, ao resultado do período-base em que a receita for recebida.”

Diante do exposto, verifica-se que o mesmo procedimento para a apuração do IRPJ deve ser adotado para a Contribuição Social sobre o Lucro, assim como para o Imposto sobre o Lucro Líquido, o que estabelece a perfeita consonância entre as citadas normas legais, bem como confirma o entendimento exposto sobre o artigo 360 do RIR/94.

Diante das considerações acima, o presente item deve ser provido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA

COFINS

Não reconhecida, na exigência principal, a ocorrência do fato econômico gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é de se excluir a tributação reflexa a título de COFINS.

IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E PIS/REPIQUE

Em se tratando de exigências fiscais decorrentes, cujo fato gerador se deu com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão dos litígios relativos ao IRFONTE, a Contribuição Social sobre o Lucro e ao PIS/Repique.



Processo Nº. : 13923.000018/97-66
Acórdão Nº. : 107-05.864

Nessa ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação os seguintes itens: 1. glosa de dispêndios aplicados em benfeitorias; 2. postergação de receitas; cancelar a exigência relativa a Cofins e ajustar o IRFONTE, a Contribuição Social e o PIS/Repique ao decidido no IRPJ,

Sala das Sessões - DF, em 27 de janeiro de 2000.


PAULO ROBERTO CORTEZ