



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Recurso nº : 132.561  
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1999 a 2002  
Recorrente : CENTRO BRASILEIRO DE RADIOTERAPIA, ONCOLOGIA E MASTOLOGIA  
- CEBROM LTDA.  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 14 de junho de 2003  
Acórdão nº : 103-21.278

IRPJ - SUPRIMENTO DE CAIXA - INÍCIO DE ATIVIDADES - Tratando-se de uma presunção legal de omissão de receita, os suprimentos de caixa efetuados a título de aumento de capital, no início das atividades da empresa, mesmo incomprovada a origem e efetiva entrega do numerário, não têm suporte fático para estabelecer a correlação da probabilidade de desvio de receitas.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO - As clínicas radiológicas, diferentemente das clínicas de prestação de serviços médicos, dada à complexidade dos exames prestados, tem características de serviços hospitalares, inclusive relativamente ao custo dos serviços oferecidos e, portanto, tem a base de cálculo do lucro presumido ao coeficiente de 8%.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - Dada à correlação das matérias fáticas e jurídicas que informam o lançamento de IRPJ e decorrentes, o cancelamento da exigência principal determina o cancelamento das reflexas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CENTRO BRASILEIRO DE RADIOTERAPIA, ONCOLOGIA E MASTOLOGIA - CEBROM LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos a Conselheira Nadja Rodrigues Romero (Relatora) que negou provimento integralmente; o Conselheiro João Bellini Júnior que provia parcialmente para admitir o coeficiente de 8% (oito por cento) para o lucro presumido; e o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva que provia apenas item "omissão de receita caracterizada por suprimento de sócios", nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

vencedor o Conselheiro Márcio Machado Caldeira. A contribuinte foi defendida pelo Dr. Edson Ferreira Rosa, inscrição OAB/GO nº 16778.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA  
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 JAN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





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

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

Recurso nº : 132.561  
Recorrente : CENTRO BRASILEIRO DE RADIOTERAPIA, ONCOLOGIA E MASTO-  
LOGIA - CEBROM LTDA.

**RELATÓRIO**

Trata de Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição Social para financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Nacional -PIS, relativos aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001, no montante de R\$ 1.336.084,14.

O lançamento tributário decorre de procedimento fiscal onde o Fisco constatou as seguintes irregularidades:

- a) Omissão de Receitas -Suprimento de Numerário não Comprovada a Origem e/ou a Efetividade da Entrega.
- b) Aplicação Indevida de Coeficiente de Determinação do Lucro Líquido. Aplicação do coeficiente de 8% sobre as receitas da prestação de serviços, quando o correto seria de 32% para optantes pelo lucro presumido nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2001.

Inconformada com a exigência fiscal, a atuada apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando em síntese:

**a) OMISSÃO DE RECEITAS**

No curso da ação fiscal foi intimada a prestar informações sobre a origem e efetividade de numerários relativos à aumentos de capital nos anos de 1997 e 1998.

O exíguo prazo concedido pela fiscalização, dois dias, limitou a impugnante a prestar as informações solicitadas, noticiando que os referidos numerários foram entregues por sócios, para aumento de capital, na forma do contrato social e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

alterações, para fazer face aos investimentos iniciais realizados no período pré-operacional, fls.23.

A fiscalização considerou insatisfatória a resposta fornecida pela impugnante e lançou de ofício o valor de R\$ 75.000,00, registrado em 31/12/98, com base na presunção legal de omissão de receitas, quando não comprovada a origem e a efetiva entrega do numerário.

Acontece que, no presente caso, a presunção de omissão de receita seria incabível, haja vista que a impugnante estava em fase inicial de prestação de serviços. As receitas sequer eram suficientes para pagamento das prestações, de equipamento adquiridos na fase pré-operacional, não havendo possibilidade de *caixa dois*.

Traz em sua defesa o Acórdão do Conselho de Contribuintes de nº 103-17987, assim ementado:

*"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PAGAMENTO NÃO CONTABILIZADO - FASE PRÉ-OPERACIONAL - Na fase de implantação do negócio, em razão da impossibilidade factual de desvio de receitas, cabe ao fisco provar a sonegação e assim desfazer a presunção que milita em favor do fiscalizado."*

Para que não paire nenhuma dúvida, informa sobre ditos registros, relaciona pagamentos realizados através do Banco do Brasil, no montante de R\$ 61.465,70, e que a diferença no valor de R\$ 13.534,30 foi lançada na conta Caixa para pagamento de outras despesas.

Os valores dos suprimento de numerário efetuado pelos sócios foram registrados na suas declarações de rendimentos, no ano-calendário de 1998.(doc 05).

Conclui que restou comprovada a improcedência do lançamento com base em presunção legal, tendo em vista a incipiente prestação de serviços naquele ano. Comprovada também a efetiva entrega dos numerários(extratos bancários e registros  
132.561\*MSR\*27/08/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

contábeis), bem como a efetiva entrega de cópias das declarações de rendimentos das pessoas físicas supridoras.

**b) APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO**

Intimada pela fiscalização a informar se prestou serviços de internação durante o período de março de 1997 a dezembro de 2001, bem como a apresentar as notas fiscais atinentes a tais serviços, a impugnante respondeu a intimação que presta serviços de internação, uma vez que tal modalidade de serviço é parte integrante de sua finalidade social, apresentou as Notas Fiscais, todas relativas à serviços hospitalares prestados. (fl. 23).

As Notas Fiscais de alguns planos de saúde foram encaminhadas pela fiscalização aos referidos planos para que fossem identificados os serviços prestados pela impugnante. Tendo recebido resposta de alguns planos, os fiscais autuantes efetuaram o lançamento tributário.

Afirma que a acusação feita pelo Fisco, foi realizada levando-se em conta o critério da amostragem, ou seja, com base em algumas Notas Fiscais, bem como de respostas obtidas através de intimações a alguns planos de saúde.

Os Agentes Fiscais limitaram-se, ao arrepio da legislação que, para efeito de serviços hospitalares considerar-se-ia somente as internações.

Reafirma desenvolver a atividade hospitalar que deveria ter sido segregada, mesmo no entendimento equivocado, naquilo que se referia serviço hospitalar, como no caso de inúmeras internações existentes (vide doc.06).

Das definições técnicas de serviços hospitalares:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

Hospital é um estabelecimento de saúde, de diversos níveis de diferenciação, com recursos tecnológicos inexistindo em outras unidades, com objetivo principal a prestação de cuidados de saúde. A sua atividade é o diagnóstico, o tratamento e a reabilitação, que pode ser desenvolvido em regime de internação ou ambulatorial. Compete-lhe, igualmente, a investigação e ensino, com vistas a resolver problemas de saúde. A sua atuação deve ser efetivada de forma conjunta e articulada com outras instituições,.

O CEBROM é um Centro de alta complexidade no tratamento aos pacientes portadores de câncer desde a prevenção, detecção, diagnóstico e tratamento.

Além de tratar cirurgicamente os pacientes que necessitam de intervenções, faz todo o serviço de acompanhamento. Realiza, também, aplicações de radiações ionizantes, mantendo prontuários individualizados com informações sobre cada situação.

O CEBROM é um hospital médico especializado, consoante estabelece o item I, 9 da Portaria BSB nº 30 do Ministério da Saúde, atendendo a comunidade assistida pelo SUS, via convênio com a Santa Casa de Misericórdia de Goiânia, pacientes de diversos convênios e particulares.

De todo o exposto, entende a autuada que tanto do ponto de vista técnico quanto do ponto de vista legal, enquadra-se como hospital e, desta forma, todos os serviços nele executados são de natureza hospitalar.

Requer ao final seja recebida a impugnação, por ser tempestiva, e cancelado o feito fiscal, vez que:

- improcedente a presunção legal de receitas no que se refere ao suprimento de numerário;
- nos moldes do art. 518 do Decreto nº 3.000/99 e legislação correlata, e, ainda, o contido no Decreto nº 76.973/75, Lei nº 6.229/75 e Portaria do Ministério da Saúde BSB nº 30/77, sejam cancelados os lançamentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

- o decidido em relação ao presente lançamento, em relação de causa e efeito existente entre as matérias, aplica-se, por inteiro, aos procedimentos que sejam decorrentes.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal em Brasília, apreciou a impugnação da interessada e decidiu pela manutenção integral da exigência fiscal, com os seguintes argumentos:

a) Omissão de Receitas

- Alegação da impugnante de que estava em fase pré-operacional, não está em conformidade com a documentação expedida, pois a partir de fevereiro de 1998 houve emissão de Notas Fiscais, enquanto que o Suprimento de Numerário foi efetivado em período posterior.

- Os documentos apresentados pela impugnante para justificar a origem e efetiva entrega do suporte financeiro, declaração de ajuste anual do sócios, atestam apenas a capacidade financeira do supridor.

- O artigo 282 do RIR/99 estabelece como omissão de receitas a realização de suprimento de caixa pelos sócios e/ou administradores, sempre que não se demonstre com elementos convincentes de prova (documentação hábil e idônea, coincidente em data e valores) a origem e a efetiva entrega do numerário que originou o suprimento. O fato por si só, enseja a presunção de omissão de receitas.

b) Coeficiente de Determinação do Lucro Presumido

- A questão consiste em identificar se a atividade exercida pela interessada deve ser enquadrada como serviços hospitalares ou serviços de profissão legalmente regulamentada, para efeito de cálculo do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido.

- O artigo 15, da Lei nº 9.249/95 estabelece que a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente.

- No § 1º, inciso III, letra "a", do artigo acima citado, na prestação de serviços em geral, a aplicação do percentual sobre a receita auferida mensalmente para efeito do cálculo do imposto, será de 32% (trinta e dois por cento), **exceto na prestação de serviços hospitalares.**

- A Instrução Normativa SRF nº 93/97, detalha as atividades no artigo 3º, parágrafo 2º, incisos II e IV.: 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na **prestação de serviços hospitalares** e de transporte de carga.

*Murcia*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

- A aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividade de **prestação de serviços .pelas sociedades civis, relativas ao exercício de profissão legalmente regulamentada.**

- Como se vê, a Lei nº 9.249/95, e a IN SRF nº 93/97, determinam a aplicação do percentual de 8% para prestação de serviços hospitalares e 32% para as atividades de prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativas ao exercício de profissão legalmente regulamentada,

- A DRJ/Brasília às fls. 578 a 579, para o exame da questão, esclarece sobre o conceito de hospital, para isso busca o entendimento expresso na Portaria do Ministério da Saúde nº 30/77, que no item 7 conceitua hospital como:

*"parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive domiciliar, constituindo-se também em centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas, em saúde, bem como encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhes supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a eles vinculados tecnicamente."*

- A mesma norma admite a existência de hospital especializado, ou seja, hospital destinado, predominantemente à pacientes necessitados de uma determinada especialidade médica.

- Transcreve também o conceito de hospital contido na obra Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços, autor Bernardo Ribeiro de Moraes, editado pela Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

- Traz ainda o conceito de hospital estabelecido pela organização Pan-Americana Saúde, publicado no Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar, 2º edição 1999, editado pela Secretaria de Políticas Públicas de Saúde do Ministério da Saúde, às páginas 8 e 9.

Com base nos estudos acima a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, conclui que se pode caracterizar um estabelecimento hospitalar como sendo uma estrutura organizada com instalações físicas, equipamentos e recursos humanos, que apresenta condições apropriadas para assistência à internação de pacientes, visando garantir-lhes um atendimento básico de diagnóstico e tratamento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

saúde, com equipe de profissionais qualificados nas mais diversas áreas e que funciona de forma ininterrupta.

Os serviços hospitalares são aqueles prestados por hospitais ou pessoas jurídicas, admitidas como tal, onde a subordinação técnica e administrativa recai sobre a pessoa jurídica titular do empreendimento, e incluem não só os serviços médicos e de enfermagem como também os de alimentação, lavanderia, medicamentos, material de consumo, instalações físicas, equipamentos, além de despesas com outros profissionais, tais como nutricionistas, fisioterapeutas, massagistas, serviços gerais, recepcionistas, seguranças, e outras despesas incluídas na conta hospitalar.

- Conclui que o estabelecimento médico em questão, presta serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

- Embora não se revista na qualidade hospitalar, alega que realiza serviços cujos custos justificam o tratamento diferenciado. Certamente, nas internações porventura realizadas, com procedimentos cirúrgicos, suportará maiores gastos em relação às receitas auferidas do que com as demais atividades corriqueiras. Obviamente em proporções bem menores, em termos globais, do que os gastos permanentes de um hospital.

- A impugnante poderia ter segregado a parcela dos serviços da clínica que correspondia as receitas oriundas dos serviços normais dos hospitais, onde ele suporta em tese custos similares aos das receitas oriundas da prestação de serviços não caracterizadas como hospitalar, inclusive com emissão de nota fiscal, discriminando os serviços prestados.

- O próprio Contrato Social da atuada define seu objeto social como a exploração de serviços médicos de tratamento e diagnóstico de radioterapia, oncologia e mastologia e serviços hospitalares com internação.

Às fls. 588 a 624 a atuada apresentou recurso contra a decisão prolatada pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento, no qual repete os argumentos da peça impugnatória, e alega ainda, em resumo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

a) Omissão de Receitas

Além das razões de fato, já apreciadas pela DRJ/Brasília a recorrente citando vários doutrinadores, entende descaber o lançamento com base em suprimento de numerário, não comprovada a origem ou entrega do numerário. Inexiste a presunção legal de omissão de receitas, pois não há na escrituração da recorrente qualquer outro elemento de prova que enseje a omissão de receita. Portanto, o máximo que existe é a dúvida e, neste caso, conforme, disciplina o artigo 112 do CTN, a interpretação deverá ser de maneira a favorecer o sujeito passivo.

b) Lucro Presumido Aplicação de Coeficiente

Reafirma sua posição que é um hospital de pequeno porte, possuindo 9 leitos, especializado, e garante o atendimento básico de diagnóstico e tratamento de pacientes com câncer, conforme Alvará de Autorização Sanitária Municipal, emitido pelo Departamento de Vigilância Sanitária.

O CEBROM dispõe de assistência permanente prestada por médicos especializados, bem como de serviços de laboratório, radiologia e serviços de cirurgia, conforme farta documentação apensada à impugnação (fls. 393 a 420).

Rejeita a possibilidade de segregação dos serviços hospitalares da atividade de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada, pois seria anular as definições da Portaria MS BSB nº 30, de 1997 e de toda legislação correlata.

Considera, inquestionavelmente, comprovada na prática, aquilo que o contrato social da CEBROM já explicitava, a natureza intrinsecamente hospitalar de suas atividades.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

Incabível o argumento da DRJ/Brasília, por falta de amparo legal de que somente as receitas provenientes de internações fazem jus ao coeficiente de 8% ( oito por cento).

Existe contradição da decisão recorrida ao afirmar que mesmo não se revestindo na qualidade de hospital, a recorrente faz jus ao percentual sobre aquelas receitas correspondentes a serviços normais de hospitais, onde são suportados custos similares aos mesmos.

A afirmação dos julgadores de 1ª Instância de que a recorrente não segregou tais valores, e votaram no sentido de manter o lançamento, tal assertiva só vem comprovar que os mesmos nem sequer manusearam a documentação apresentada junto à peça impugnatória, oportunidade em que foram encaminhadas planilhas (relatório de receitas) segregando todas as receitas da recorrente (fls.422 a 424).

Assim, mesmo que a legislação considerasse como serviços hospitalares somente àqueles relativos a internações, os julgadores deveriam ter acatado a segregação dos serviços, para aplicação de coeficientes diferentes de acordo com a atividade.

E não há que se falar que não foi constatado pela fiscalização a prestação de serviços hospitalares com internação, pois todas as notas fiscais lhe foram apresentadas e objetos de diligências fiscais por amostragem, contemplando um resumido número de documentos.

Anexou, a título de ilustração Nota Fiscal (fl.386) relativa aos serviços de internações, bem como correspondência do plano de saúde onde consta natureza dos serviços prestados INTERNAÇÃO HOSPITALAR, (fls.387 a 392).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
- TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

Entende a final, que todos os serviços prestados por estabelecimento caracterizado como hospital, sujeitam-se à determinação do lucro presumido a percentuais estabelecidos para a prestação de serviços hospitalares.

Invoca a aplicação do artigo 112 do CTN , que em caso de dúvida, em matéria de infrações e de penalidades, a regra é a da interpretação mais benigna. Prevalece o princípio do Direito Penal de que na dúvida se deve interpretar a favor do réu, ou, traduzindo para o Direito Tributário, *in dúbio contra fiscum*.

Aduz que não cabe a Receita Federal normatizar sobre matéria cuja competência pertence ao Ministério da Saúde. Assim e que somente este pode é competente para versar sobre o tema. Entender diferente é enveredar pela trilha da ilegalidade e atentar contra os princípios básicos da administração.

Ao final pelas razões expostas requer:

- a) seja julgada improcedente a presunção legal de omissão de receitas;
- c) seja determinado o cancelamento dos valores lançados em razão da aplicação do percentual;
- d) que o decidido em relação a este seja aplicada ao lançamento de COFINS, CSLL e PIS.

A recorrente apresentou arrolamento de bens.

E o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

VOTO VENCIDO

Conselheira NADJA RODRIGUES ROMERO - Relatora

O recurso é tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Como relato as matérias em litígio submetidas a este Conselho versam sobre omissão de receitas e determinação do coeficiente para a apuração do lucro presumido, tendo em vista a atividade exercida pela empresa.

A omissão de receita está caracterizada pelo suprimento de sócios a pessoa jurídica sem comprovação da origem e da entrega.

A alegada impossibilidade de que estando em fase pré-operacional não poderia ter omitido receita, não está em conformidade com a documentação da recorrente, a empresa já havia entrado em operação, conforme emissão de notas fiscais emitidas a partir de fevereiro de 1998.

A recorrente não comprovou com documentação hábil e idônea a origem e a entrega do numerário. A declaração de rendimentos dos sócios de que tinham suportes financeiros para arcar com o suprimento, não é prova suficiente para comprovar que realizaram o referido suprimento.

Incabível a interpretação benigna prevista no artigo 112 do CTN, a tributação de omissão de receita caracterizada por suprimento de numerário realizado por sócio da empresa, quando os suprimentos de numerário não estiverem comprovados com documentação hábil e idônea da origem e da efetiva entrega do numerário, decorre de presunção legal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

A segunda questão colocada em discussão está restrita à determinação do coeficiente para apuração do lucro presumido, decorrente da atividade exercida pela contribuinte.

A lide repousa-se, pois, na questão relativa à exata natureza do serviço prestado pela recorrente, vale dizer, se trata, efetivamente, de serviços hospitalares ou da prestação de serviços de profissional legalmente regulamentada fatos que determinam a aplicação de coeficientes diversos de determinação do lucro presumido, base de cálculo para o imposto de renda.

O lançamento tributário está enquadrado nos 518 e 519 do RIR/99, *verbis*:

*"Art. 518 - A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observando o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo.*

*Art. 519 - Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único"*

A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/97, detalhou as atividades, explicitando:

*"Art. 3º - A opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre a base de cálculo estimada, observando o disposto no § 6º do artigo anterior.*

*§ 1º A base de cálculo do imposto em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade.*

*§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de :*

*I - 1,6% ( um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

*II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga;*

*III - 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação dos demais serviços de transporte;"*

Como visto, a atividade de prestação de serviços sujeita-se, portanto, ao coeficiente de 32% para apuração da base de cálculo do imposto de renda estabelecido no título " **prestação serviços em geral**".

Por outro lado, às atividades exercidas por empresas do ramo hospitalar, é reservado o percentual de 8%.

O deslinde da questão, pois exige a delimitação do que se entende por serviço hospitalar.

Nesse sentido, pode-se dizer que a definição de serviços hospitalares envolve os serviços prestados por um empreendimento que possa ser classificado como hospital nos termos da conceituação trazida pela Portaria nº 30 BSB do Ministério da Saúde - MS, de 11/02/77:

*"É parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regime de atendimento, inclusive domiciliar, constituindo-se também em centros de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas, em saúde, bem como de encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados."*

Outros subsídios podem ser buscados em diplomas administrativos como o Parecer Normativo COSIT nº 36 de 30/05/77 que se referindo a despesas médicas e hospitalares a título de dedução do Imposto de renda da Pessoa Física, determina:

*"... podendo ser considerados como despesas de hospitalização todas aquelas diretamente relacionadas com o tratamento e recuperação do paciente durante o período de internação em hospital ou casa de saúde. Portanto, são admitidas não somente as despesas efetivamente*

W. —



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

efetuadas com médicos de qualquer especialidade, como também com profissionais devidamente habilitados e oficialmente reconhecidos como seus colaboradores e auxiliares no tratamento e recuperação proporcionados ao paciente, desde que incluídas na conta do estabelecimento hospitalar. Neste caso, estão, também, as despesas efetuadas com enfermeiros, massagistas e outros profissionais cujos serviços em razão do estado físico ou mental do paciente, se manifestem necessários. E ainda, de as despesas de medicamentos, aplicações exames, etc., quando, igualmente, incluídas na conta do hospital.

Isto posto, conclui-se que o legislador, ao estabelecer coeficiente diferenciados para a apuração da base de cálculo do tributo, buscou atribuir menor carga tributária àquelas atividades nas quais os custos são maiores. Daí resulta o pressuposto de que o empreendimento, para ser classificável como prestador de serviços hospitalares, deve apresentar os fatores inerentes a tal atividade, o que implica a existência de uma diversidade de custos característicos de um hospital como internação, alimentação, hotelaria, etc., oferecendo um tratamento integral ao paciente, que não se verificam no caso da mera prestação de serviços gerais de profissão legalmente regulamentadas onde o serviço concentra-se na prestação técnica do profissional.

Também nas decisões administrativas nestes casos, diversos são os Acórdãos deste Conselho, de sentido de que as clínicas que prestam serviços médicos, cujas atividades não contemplam aqueles executados por entidades hospitalares devem apurar a base de cálculo do IRPJ, com base no coeficiente de 32% nos termos do artigo 15, inciso IV "a", da Lei nº 9.249/95, somente para citar alguns 107.06046, 108.06417 e 103.21278.

Embora a recorrente alegue que o serviço que presta é de natureza hospitalar não foi capaz de provar nos autos que atende os requisitos necessários para dar o atendimento completo exigido a um estabelecimento hospitalar.

No presente caso, a recorrente tem como objeto social constante do Contrato Social a exploração dos serviços médicos de tratamento e diagnóstico de radioterapia, oncologia e mastologia e serviços hospitalares com internação.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

Como se vê do exame do ato instituidor da pessoa jurídica existe previsão da prestação de serviços mistos: serviços profissionais e hospitalares.

Na prática que de fato ocorreu, como ficou provado nos autos, e que das diligências realizadas pelo Fisco, a fim de verificar se a prestação de serviços a segurados de planos de saúde, descritas como despesas de internações, nas Notas Fiscais expedidas pela Clínica CERBON, correspondiam a estas despesas, restou comprovado que em todas, tratar-se de consultas médicas e/ou exames/tratamento clínicos.

O argumento de que todas Notas fiscais apresentadas fiscalização relativas a prestação de serviços com internação, foram as diligências feitas por amostragem, contemplando um resumido número de documentos, não faz prova a seu favor, uma vez que as diligências provaram exatamente o contrário.

Alegação de que a DRJ não examinou os demonstrativos das receitas auferidas segregadas por atividade, não procede a fl. 580, do acórdão recorrido, está claro a análise da possibilidade segregação das receitas, no entanto a referida segregação não realizada pela contribuinte no momento apropriado.

Dessa forma, por não se trata de empresa prestadora de serviços hospitalares, pois não oferece a diversificação de serviços e custos inerentes a estes, enquadra-se a recorrente na rubrica de serviços gerais de coeficientes para apuração do lucro presumido é de 32%, nos exatos termos do Auto de Infração.

Assim, oriento meu voto no sentido negar provimento ao recurso voluntário interposto pela recorrente.

Sala das Sessões - DF, em 12 de junho de 2003

  
NADJA RODRIGUES ROMERO



Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator-Designado

O recurso foi conhecido na sessão de julgamento e portanto, passo a formalizar o voto vencedor do então decidido.

Conforme posto no relatório da I. relatora vencida, duas foram às matérias submetidas a exame desta Câmara. A primeira relativa a suprimentos de caixa a título de aumento de capital tendo em vista a não comprovação da origem e efetiva entrega do numerário correspondente. A segunda refere-se à aplicação do coeficiente para cálculo do lucro presumido, quando a fiscalização descaracterizou o percentual de 8% aplicado pela recorrente, trazendo o entendimento de que o mesmo seria de 32% como prestação de serviços em geral.

Quanto à primeira matéria, tratando-se de uma presunção legal de omissão de receita, mesmo incomprovada a origem e efetiva entrega, haveria que haver a possibilidade factual de existência de desvio de receitas.

Segundo Alfredo Augusto Becker, mencionado pela recorrente em sua defesa, "presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual o fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável".

No caso, a recorrente apresentou ínfimo faturamento nos meses de fevereiro a maio, meses que antecederam o suprimento de R\$ 75.000,00 efetuado em 01/06/98. Assim, dada a pouca probabilidade de ocorrência de omissão de receita, pairam dúvidas sobre a ocorrência do fato desconhecido cuja existência seria provável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

. Essa conclusão é assente na reiterada jurisprudência deste Egrégio Conselho de Contribuintes e espelhada nos Acórdãos nº 102-24.766, 106-04.091, 105-2.070 e 101-73.861, este último com a seguinte ementa:

**"INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL (INÍCIO DE NEGÓCIO)** - No início do negócio, em razão da impossibilidade factual de desvio de receitas, cabe ao fisco provar a sonegação e, assim, desfazer a presunção que milita em favor do fiscalizado. "

Com esses fundamentos foi provida esta parte do lançamento na sessão de julgamento.

A segunda matéria examinada, refere-se a imputação de aplicação indevida do coeficiente de 8% para cálculo do lucro presumido, quando o fisco entendeu que seria de 32% a base de cálculo para o Imposto de Renda, no entendimento de tratar-se de simples clínicas médicas.

Assim, para o deslinde da questão é relevante verificar as atividades exercidas pela recorrente. A mesma tem como objetivo social a exploração de serviços médico de tratamento e diagnósticos de radioterapia, oncologia e mastologia, e serviços hospitalares com internações, como se depreende de seu contrato social, anexado às fls. 06/10.

Suas instalações físicas foram vistoriadas pelo autuante, que na folha de continuação do auto de infração (fls. 270) descreve : "o interior da clínica com seus 1.610,17 m<sup>2</sup> de área construída (fls. 63-v), onde constatamos inúmeras salas de realização de exames com aparelhos, salas de aplicação para tratamento com aparelhos de Ortovoltagem, Brainquiterapia, radioterapia, entre outros , várias salas de consultórios, salas de aplicação de quimioterapia contendo apenas uma cadeira e três apartamentos de internação desocupados contendo coma, sofá frigobar, conforme termo de constatação lavrado (fls. 24)".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

Também, pelo compulsar dos autos, as fotos anexadas demonstram claramente a complexidade dos equipamentos e dos serviços prestados, podendo-se verificar que não se tratam de simples serviços médicos, como posto pelo autuante, e também não se identificam com aqueles serviços com características dos simples exames laboratoriais.

Desta forma, não restam dúvidas de que as atividades da impugnante, conjugadas às suas instalações físicas e equipamentos, com vistas a prestar os serviços a que se propõe, se assemelham aos serviços hospitalares, inclusive na terminologia física descrita na Portaria BSB nº 30, de 1977, do Ministério da Saúde.

Os serviços hospitalares são caracterizados pelos diversos níveis de diferenciação, em função dos meios tecnológicos colocados à disposição da população, podendo ser de determinada especialidade, como é o caso da recorrente.

Diferencia-se, em muito, de clínicas. Nestas os serviços especializados são de consultas médicas, onde há preponderância na remuneração dos serviços profissionais, que não é o caso presente, onde os custos são preponderantes.

Por outro lado, há que se verificar a legislação que trata do lucro presumido, quando a mesma define os percentuais de lucro, sujeito à tributação do IRPJ, dadas as características de cada ramo de atividade.

Antes da edição da Lei nº 9.249/95, vigente nos períodos fiscalizados, o lucro presumido era direcionado pela Lei nº 8.541/92, que dispunha em seu artigo 14, *verbis*:

\*Art. 14. A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros reais.

§ 1º - Nas seguintes atividades, o percentual de que trata o artigo será de:

a) .....



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

b) oito por cento sobre a receita bruta mensal sobre a prestação de serviços em geral...,

c) **vinte por cento sobre a receita bruta mensal auferida com as atividades de:**

**1. prestação de serviços, cuja receita remunerar essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida**

d) 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços hospitalares.”

Estes percentuais foram posteriormente modificados pela Lei nº 8.981/95, que alterou o percentual de 20% (C.1) para 30% e de 8% (b) para 10%.

De se notar que a lei pretendeu dar às sociedades, cuja receita remunerar o exercício pessoal por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional, um percentual maior de lucro presumido, considerando que essas sociedades tem preponderância na **remuneração de serviços prestados**, ou seja, cujo custo operacional é reduzido, em relação à receita total.

A Lei nº 9.249/95, que rege os períodos objeto da autuação, traz o seguinte comando:

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

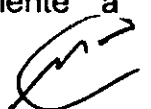
1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

III – trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;”

Já a IN nº 93/97, mais especificamente trouxe em seu art. 3º, § 2º, inc. II que o percentual para a prestação de serviços hospitalares é de 8%.

Vê-se, da legislação anterior, que o percentual mais elevado de lucro presumido (20%, posteriormente 30%), teve como objetivo essencialmente a





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10120.001602/2002-41  
Acórdão nº : 103-21.278

remuneração da prestação de serviços, onde prepondera a remuneração do exercício pessoal de profissões regulamentadas.

A Lei nº 9.249/95, ao manter o percentual mais elevado (no caso de 32%) não destaca a essencialidade da remuneração do exercício pessoal da profissão regulamentada, deixando o termo genérico de prestação de serviços em geral, mas excetuando os hospitalares.


No caso, além de tratar-se de serviços hospitalares, como descrito na mencionada Portaria nº 30/77 do Ministério da Saúde, a receita não remunera essencialmente o exercício pessoal de seus profissionais, como se pode inferir da complexidade dos exames e do elevado custo dos equipamentos, como mencionado nos autos.

Desta forma, pode concluir que os serviços de radiologia, prestados pela recorrente, se enquadram no percentual de 8% e não de 32% na pretensão do fisco.

Os lançamentos decorrentes, por tratar-se da mesma matéria fática, merecem ser cancelados.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 14 de junho de 2003

  
MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

