



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA TURMA ESPECIAL

Processo nº 10325.000205/00-12
Recurso nº 151.738 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 1802-00.060
Sessão de 29 de maio de 2009
Recorrente LABORATÓRIO CORTEZ MOREIRA LTDA.
Recorrida 3ª TURMA DRJ/ FORTALEZA/CE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998

Ementa:

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTES DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS.

Os serviços prestados pela Recorrente tem natureza de "exames laboratoriais", sendo que a essência desses serviços é hospitalar na concepção de "serviços hospitalares" inserta no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", segunda parte, da Lei nº 9.249/95.

Se a lei deixa de explicitar o que seria "serviço hospitalar", não cabe à administração suprir, por atos próprios, dita imprecisão, mormente se estes atos regulamentares virem a impor condições de observância a elementos estranhos àquela norma, de tal sorte que venham a representar gravame ao contribuinte.

Reconhecido o direito da Recorrente de calcular o lucro presumido, adotando as seguintes taxas de presunção de lucro, para os seguintes anos calendário: 8% para 1994, 10% para 1995 e 8% para 1996 a 1998.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
EXERCÍCIOS DE 1998 E 1999.

O sujeito passivo não foi capaz de demonstrar a inexigibilidade dos argumentos que geraram a autuação fiscal.

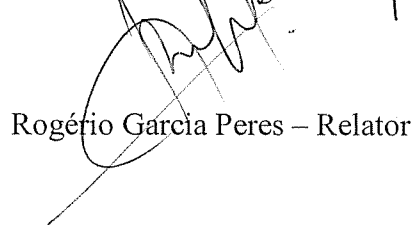
Ônus da prova no caso de omissão de receitas é do contribuinte, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Recurso Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar o crédito tributário relativo à infração de Diferença de Coeficiente de Apuração do Lucro Presumido. A Conselheira Adriana Gomes Rêgo acompanhou pelas conclusões, porque entendeu não se tratar de serviço hospitalar, mas também que não se tratava de sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.


Adriana Gomes Rêgo - Presidente


Rogério Garcia Peres – Relator

EDITADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Cheryl Berno, Ester Marques Lins de Sousa, Adriana Gomes Rego e Rogério Garcia Peres.

Relatório

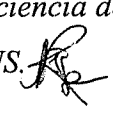
Com a finalidade de privilegiar o princípio da celeridade processual adotamos o relatório proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza - CE:

*“Contra o sujeito passivo acima identificado foram lavrados Autos de Infração do **Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Reflexos**, fls. 01/41, para formalização e cobrança do crédito tributário nele estipulado, no valor total de **R\$ 94.406,71**, incluindo encargos legais.*

2. *As infrações apuradas pela fiscalização, relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 02/04 e no Relatório de Conclusão de Ação Fiscal (fls. 42/43), foram, em síntese:*

3. **Receita Bruta Mensal Sobre a Prestação de Serviços:**

3.1. *Diferença apurada conforme Relatório de Conclusão de Ação Fiscal (fls. 42/43).*

3.2. *No citado Relatório, consta que nos anos-calendário de 1997 e 1998 foi realizado o confronto entre valores circularizados e obtidos de DIRF relativos a vários planos de saúde e os valores declarados pelo contribuinte. Do resultado deste confronto, demonstrado pelas planilhas intituladas “Doc. 2 - fls. 172/333”, resultou na apuração de receitas não declaradas pelo contribuinte, originando, portanto, em insuficiência de recolhimento de Imposto de Renda, Contribuição Social, PIS e COFINS.* 

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>% Multa</i>	<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>% Multa</i>
03/97	18.339,69	75	03/98	18.327,50	75
06/97	20.782,38	75	06/98	20.578,50	75
09/97	17.942,88	75	09/98	24.530,88	75
12/97	12.542,78	75	12/98	13.551,94	75

3.3. **Enquadramento Legal:** Art. 15, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.249/95; Art. 25, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

4. **Aplicação Indevida de Coeficiente de Determinação do Lucro - A Partir do AC 93:**

4.1. *Valor apurado conforme Relatório de Conclusão de Ação Fiscal.*

4.2. *Nas declarações de rendimentos apresentadas, fls. 764/904, o contribuinte utilizou como coeficiente de presunção do Lucro Presumido os percentuais de: 8% no ano-calendário 1994; 10% em 1995; 8% para os anos-calendário 1996, 1997 e 1998. A fiscalização entende que estes percentuais não são os corretos para a atividade exercida pelo contribuinte. Os percentuais para prestação de serviços, cuja receita da pessoa jurídica remunere exclusivamente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida são: 20% no ano-calendário 1994; 30% em 1995; 32% para os anos-calendário 1996, 1997 e 1998. Da escolha do contribuinte resultou, conseqüentemente, em insuficiência de recolhimento de imposto de renda no período abrangido pela ação fiscal.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (CR\$/R\$)</i>	<i>% Multa</i>	<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>% Multa</i>
01/94	1.535.507,20	75	11/95	13.837,60	75
02/94	1.898.101,26	75	12/95	9.733,00	75
03/94	5.248.303,47	75	01/96	9.249,13	75
04/94	6.641.129,71	75	02/96	10.918,25	75
05/94	15.564.288,36	75	03/96	23.360,63	75
06/94	23.053.209,32	75	04/96	12.318,25	75
07/94	9.070,03	75	05/96	12.684,38	75
08/94	10.066,31	75	06/96	15.271,29	75

Fato Gerador	Valor Apurado (CR\$/R\$)	% Multa	Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	% Multa
09/94	12.225,90	75	07/96	14.686,63	75
10/94	8.677,36	75	08/96	10.666,58	75
11/94	9.473,22	75	09/96	11.756,58	75
12/94	7.454,40	75	10/96	13.361,46	75
01/95	7.103,00	75	11/96	20.731,08	75
02/95	7.747,80	75	12/96	11.965,58	75
03/95	9.801,60	75	03/97	27.549,46	75
04/95	8.546,20	75	06/97	28.500,67	75
05/95	8.873,40	75	09/97	28.010,04	75
06/95	9.038,60	75	12/97	23.694,96	75
07/95	7.629,20	75	03/98	26.463,46	75
08/95	13.420,60	75	06/98	27.378,63	75
09/95	6.931,00	75	09/98	41.112,25	75
10/95	9.275,80	75	12/98	38.057,33	75

4.3. Enquadramento Legal: Arts. 523 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 (RIR/94). Art. 28 da Lei nº 8.981/95; Art. 15, da Lei nº 9.249/95; Art. 25, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

5. Foram lavrados os seguintes autos de Infração:

5.1. Principal:

5.1.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 01/22, no valor total de **R\$ 77.976,49**, incluindo encargos legais, em consequência das infrações acima relatadas.

5.2. Reflexos:

5.2.1. Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, capitulada no artigo 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 7/70, Título 5, Capítulo 1, Seção 1, alínea “b”, Itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria nº 142/82, c/c o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73; arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da Medida Provisória (MP) nº 1.212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98; arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º, da Lei nº 9.715/98, fls. 23/29, no

valor total de **R\$ 2.987,77**, incluindo encargos legais, em consequência da infração relatada no item 1;

5.2.2. Contribuição para a Seguridade Social - COFINS, capitulada nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91, fls. 30/36, no valor total de **R\$ 9.110,04**, incluindo encargos legais, em consequência da infração relatada no item 1;

5.2.3. Contribuição Social Sobre o Lucro - CSL, capitulada no artigo 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; arts. 19 e 20 da Lei nº 9.249/95 e art. 29, inciso I, da Lei nº 9.430/96, fls. 37/41, no valor total de **R\$ 4.332,41**, incluindo encargos legais, em consequência da infração relatada no item 1.

6. Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em **17.04.2000**, fls. 938, apresentou o contribuinte, através de seu procurador (instrumento às fls. 946), impugnação em **17.05.2000**, fls. 940/945, alegando, em síntese:

“(...) II – DO DIREITO

Na verdade, a impugnante foi autuada pelos seguintes motivos: Ter a impugnante declarado a menor sua receita, nos anos de 1997 e 1998 e a aplicação do coeficiente para apuração do lucro indevidamente, tendo feito a aplicação do coeficiente relativo à **prestação de serviços hospitalares** quando na verdade é uma **sociedade civil de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada**.

Com relação à alegada omissão de receitas pela impugnante, tal afirmação vem apenas mostrar o desconhecimento e despreparo da fiscalização, vez que, ao promover a apuração das receitas em cada mês, o fez de maneira desordenada e contrária às determinações legais e aos fatos realmente ocorridos.

Com efeito, a fiscalização, ao promover a confrontação da receita declarada pela impugnante, afirma em seu relatório de conclusão de 

ação fiscal que realizou o confronto entre valores obtidos de DIRF's de vários planos de saúde e os valores declarados pelo contribuinte.

Entretanto, tal afirmação apenas demonstra o desconhecimento da fiscalização a cerca da realidade das empresas prestadoras de serviços hospitalares.

As empresas prestadoras de serviços, como a impugnante, realizam a prestação de serviços em um mês e no seguinte emitem a competente nota fiscal para o recebimento no mês seguinte, ou seja, prestam serviços em um mês, emitem a nota fiscal no próximo mês e recebem no mês posterior.

No mês da emissão da nota fiscal a impugnante, como manda a legislação, contabiliza a receita correspondente a esta nota fiscal, embora não tenha ainda recebido o numerário relativo a esta nota fiscal.

Contudo, na prestação de serviços hospitalares há muito atraso no pagamento dos serviços, o que provoca uma distorção nas contas da empresa se levarmos em consideração a data da emissão das notas fiscais, já que as notas são emitidas em um mês e recebida, às vezes, dois, três ou mais meses depois, contudo o documento fiscal foi emitido e contabilizado.

Há que se salientar ainda que no caso da impugnante, há muitas glosas no pagamento das notas fiscais, tanto pelos convênios como pelo SUS, o que também provoca uma distorção nas contas da empresa, já que quando ocorre as glosas, a empresa prestadora dos serviços faz um recurso e, ao ser julgado, se chegar à conclusão que foram indevidas as glosas, os convênios e o SUS efetua o pagamento do valor glosado, quatro, cinco e até seis meses após a emissão da nota fiscal.

Tanto é verdade, que em alguns meses, não há qualquer pagamento à impugnante, mesmo assim a nota fiscal foi emitida e contabilizada e em alguns meses, o valor declarado é maior do que o valor pago, exatamente em função do não pagamento e das glosas efetuadas.

Por tudo isso, claro está que a fiscalização não poderia simplesmente tomar por base, para autuar a impugnante, as informações dos convênios e do SUS, já que pagam com atraso e com as glosas que foram consideradas indevidas.

Esta é a razão pela qual os valores informados pelos convênios e pelo SUS não coincidem com os valores declarados pela impugnante, que contabiliza a receita no mês da emissão da nota fiscal e a fiscalização considerou como receita de cada mês levantado o valor do pagamento e não o valor da nota fiscal) daquele mês.

Veja julgador, a impugnante promoveu a contabilização tendo por base as notas fiscais de prestação de serviços e a fiscalização promoveu seu levantamento tomando por base os valores pagos, ou seja, a impugnante contabilizou de forma correta, pelo regime de competência e a fiscalização promoveu a autuação pelo regime de caixa.

É necessário esclarecer que a legislação manda contabilizar pelo regime de competência e não pelo regime de caixa, por isso, está totalmente errada a maneira da fiscalização promover o presente lançamento, devendo o auto de infração, nessa parte, ser julgado improcedente.

Por tudo isso claro está, que a fiscalização para autuar a impugnante deveria sim, iniciar o procedimento pelo primeiro mês que foi iniciada a prestação de serviços, verificando a emissão de todas as notas fiscais para a seguir confrontar os seus valores com as importâncias recebidas, aí sim, chegaria a valores exatos e reais, mas da forma como foi feito o levantamento, está totalmente fictício e distorcido da realidade contábil e financeira da impugnante.

Para provar o alegado, a impugnante está anexando todas as notas fiscais do período fiscalizado e algumas defesas relativas às glosas que foram efetuadas, para deixar claro o procedimento utilizado pelos convênios e SUS, no que diz respeito ao pagamento da prestação de serviços.

Afirma ainda a fiscalização que a impugnante utilizou, para determinação do lucro presumido, coeficiente que não correspondem a sua atividade, tendo utilizado 8% no ano de 1994, quando o correto seria 20%, 10% no ano de 1995 quando o correto seria 30% e 8% nos anos de 1997, 1998 e 1999, quando o correto seria 32%.

*Mais uma vez se equivocou a fiscalização, pois a impugnante não é uma **sociedade civil de profissão legalmente regulamentada**, que remunera essencialmente os sócios, como pessoas físicas, mas ao contrário, é uma sociedade limitada, com seus estatutos sociais arquivados na Junta Comercial e não no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas.*

Por isso, a impugnante não é uma sociedade civil que remunera essencialmente seus sócios, mas é uma sociedade limitada, fato reconhecido pela própria receita federal, ao expedir seu CGC, hoje CNPJ e pelo Ministério da Saúde, que através do SUS, sempre promoveu a retenção do imposto, quando estava obrigado, pelo coeficiente utilizado pela impugnante.

Desta forma, ao contrário da conclusão da fiscalização, a impugnante não é uma sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, não estando obrigada, por esse motivo, a promover o recolhimento do imposto de renda utilizando os coeficientes citados nos autos de infração.

Como pessoa jurídica, limitada, a impugnante, não está sujeita à utilização dos coeficientes citados no auto de infração, o que nos mostra, mais uma vez, o erro laborado pela fiscalização, devendo o auto de infração ser julgado improcedente.

Assim, por qualquer ângulo que se examine a exigência tributária constante do citado auto de infração, se verificará, sem o menor esforço de interpretação, que o mesmo é totalmente improcedente, sendo indevidos o impostos e as contribuições reclamadas.

III – DO PEDIDO



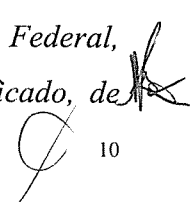
ISTO POSTO, COM BASE NAS RAZÕES ACIMA EXPENDIDAS E NAS PROVAS CARREADAS PARA OS AUTOS, A IMPUGNANTE, CONFIANDO NO ELEVADO SENSO DE JUSTIÇA QUE NORTEIA AS DECISÕES DESSA DRF, REQUER QUE SEJA RECEBIDA A PRESENTE IMPUGNAÇÃO E, APÓS O CUMPRIMENTO DAS FORMALIDADES LEGAIS, SEJA JULGADA PROCEDENTE E, POR CONSEQUÊNCIA, IMPROCEDENTE O AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO, DECLARANDO INDEVIDA A EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA E ARQUIVANDO-SE O RESPECTIVO PROCESSO, POR SER MEDIDA DE JUSTIÇA.”

7. *Esta Delegacia de Julgamento, através do Pedido de Diligência nº 116/2000, de 26/10/2000 (fls. 1.223/1.225), encaminhou os autos à Unidade de Origem, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências antes do exame da lide:*

- 1. Intimar a autuada a apresentar demonstrativo discriminando, mês a mês, os valores dos serviços prestados às empresas conveniadas, relacionadas no auto de infração, indicando: nome da empresa conveniada, valor, nº da nota fiscal, mês emissão da NF e data do respectivo pagamento;*
- 2. Circularizar às empresas conveniadas solicitando, além dos valores pagos mês a mês à autuada, a indicação das notas fiscais correspondentes;*
- 3. Apresentar relatório sucinto sobre o solicitado, inclusive com a elaboração de demonstrativos correspondentes, acaso se constate diferença com os valores objeto da autuação, acrescentando quaisquer outras informações que sejam de interesse para o deslinde da questão.*

8. *A DRF/Imperatriz (MA), através de servidor competente, apresentou o Relatório de Diligência Fiscal às fls. 1.417/1.420, acompanhado da documentação de fls. 1.228/1.416, informando, em síntese, o seguinte:*

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, em procedimento de diligência fiscal no contribuinte, acima identificado, de



acordo com o disposto nos art. 904, 905, 910, 911 e 927 do Decreto no 3.000 de 26 de março de 1999 (RIR/99), solicitada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza-CE - DRJ/FOR/CE, conforme Pedido de Diligência no 116/2000, fls. 1.223 a 1.225, volume V, do processo administrativo no 10.325.000205/00-12, elaboramos o presente Termo, cujos fatos estão abaixo discriminados:

O Pedido de Diligência nº 116/2000, determina que se proceda à intimação da empresa autuada para que esta apresente demonstrativo discriminando, mês a mês, os valores dos serviços prestados às empresas conveniadas, relacionadas no Auto de Infração. Circularizar as empresas conveniadas solicitando além dos valores pagos mês a mês à autuada, a indicação das notas fiscais correspondentes. Apresentar relatório sobre o solicitado, inclusive com a elaboração de demonstrativos correspondentes, caso se constate diferença com os valores objeto da autuação.

Com o objetivo de atender ao acima disposto e apresentar elementos necessários à formação de convicção do julgador, ante à análise da matéria deste processo, foi expedido Termo de Intimação Fiscal, em 14/09/2005, acompanhado de MPF - D, nº 032200-2005-00186-1, de 12/09/2005, para que a autuada apresentasse os elementos solicitados, conforme fls. 1.228 e 1.229. Ainda na mesma data foram expedidos Termos de Solicitação de Informação às empresas conveniadas que obtiveram serviços prestados pela autuada. Observado que houve a apuração de receitas não declaradas, pertinentes aos anos-calendário de 1997 e 1998, objeto de lançamento por insuficiência de recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conforme Relatório de Conclusão de Ação Fiscal, fls. 42, esta diligência solicitou os documentos pertinentes a estes anos-calendário.

Da análise da documentação apresentada pelas empresas conveniadas e pela autuada, resultou prejudicado o levantamento dos valores da receita de prestação de serviços nos anos-calendário de 1997 e 1998. As instituições SULAMÉRICA SEGUROS, GEAP, CASSI, HSBC Seguros e CIA Vale do Rio Doce apresentaram demonstrativos de valores dos serviços.

compatíveis com os demonstrativos gerados pela fiscalização, quando da emissão do auto de infração, porém sem a indicação da data do pagamento, algumas alegaram não mais possuírem as notas fiscais devido ao decurso do tempo, conforme fls. 1.282 a 1.306. O parágrafo único do artigo 195, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, Código Tributário Nacional - CTN, in verbis, ampara as alegações dessas instituições:

“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

***Parágrafo único.** Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”*

*As instituições ELETRONORTE, CASF e TRF da 1ª Região apresentaram os demonstrativos com a indicação da data de pagamento, sem representar divergência com os valores apurados pela fiscalização. **A autuada em sua resposta apresentou alguns Demonstrativos de serviços prestados às empresas conveniadas, porém sem indicação de data do pagamento e sem representação fidedigna das receitas auferidas naqueles anos-calendário, conforme fls. 1.307 a 1.323.***

Diante da insuficiência dos elementos apresentados pela diligenciada foi expedido novo Termo de Intimação, de 09/11/2005, para que apresentasse Livro Caixa ou Diário e Razão e Livro Registro de Prestação de Serviços, referentes aos anos-calendário de 1997 e 1998, conforme fls. 1324. Ainda no mesmo Termo foi intimada a prestar esclarecimentos quanto à omissão das datas de pagamento, em sua resposta de 22/09/2005, devendo informar ainda se naquela resposta constam todas as instituições conveniadas tomadoras dos serviços à época da autuação. Em resposta, conforme fls. 1.342, informou que ali constam todas as conveniadas.

Verificada a inércia das instituições Fundo Municipal de Saúde, UNIMED Imperatriz - Cooperativa de Trabalho Médico, Atendimentos Médicos de Empresas Limitada e Caixa de Assistência dos Funcionários do BNB foram emitidos novos Termos de Solicitação de Informações, de 09/11/2005. As instituições Florestas Rio Doce S/A e PASA S/C - Plano de Assistência a Saúde do Aposentado da CVRD solicitaram prorrogação de prazo, no entanto não se manifestaram até o término, conforme fls. 1.280 e 1.281, assim foram emitidos Termos de Solicitação de Informações, de 11/11/2005. Por fim, observado o não atendimento a estes Termos no prazo estipulado, procedeu-se à aplicação de multa regulamentar, em procedimento sumário, com base no artigo 968 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999:

“Art. 968. Às entidades, pessoas e empresas mencionadas nos arts. 928 e 939, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, será aplicada a multa de quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos a dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem (Decreto-lei nº 2.303, de 1986, art. 9º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).”

A instituição Casa de Saúde São Vicente Ferrer Ltda, CNPJ 06.148.175/0001-27, tomadora de serviços no ano-calendário de 1997, fls. 1.230 e 1.238, foi extinta, conforme fls. 1.406, sendo a correspondência devolvida, fls. 1.239. Finalmente, com as respostas obtidas até então, procedemos à elaboração de Demonstrativos dos Valores Pagos à diligenciada, nos anos-calendário de 1997 e 1998, fls. 1.356 a 1.360.

Foram incluídas no processo cópias dos Livros Registro de Prestação de Serviços e Livros Razão, de 1997 e 1998, fls. 1.361 a 1.403. Os registros mais próximos de apresentar adequadamente a situação fática da empresa à época da autuação parecem ser aqueles constantes dos Livros Razão, quando analisados os recebimentos mensais da conta Caixa comparativamente aos registros constantes das DIRPJ, Demonstrativos de

Serviços Prestados a empresas conveniadas, apresentados pelo contribuinte, e Demonstrativos dos Valores Pagos pelas Conveniadas. Procedeu-se à elaboração dos Demonstrativos abaixo:

DEMONSTRATIVO DA RECEITA BRUTA DE 1997

MÊS	DIRPJ (1)	CONTRIBUINTE (2)	CIRCULARIZAÇÃO (3)	LIVRO RAZÃO (4)
JAN	7.861,94	5.834,19	2.987,25	17.748,12
FEV	8.749,40	6.428,52	6.208,23	17.848,05
MAR	13.850,46	12.523,74	9.050,71	29.423,94
ABR	8.100,94	6.505,32	9.076,80	15.652,46
MAI	9.299,05	7.256,31	9.857,65	22.466,52
JUN	10.119,49	7.678,50	9.934,52	17.743,59
JUL	10.731,68	9.808,08	9.945,66	24.104,10
AGO	9.368,47	9.080,75	11.332,45	16.292,35
SET	8.553,97	9.969,16	10.894,89	33.714,50
OUT	8.746,59	8.248,02	11.560,41	28.512,61
NOV	8.789,39	7.235,67	9.039,41	22.715,40
DEZ	8.602,57	8.195,19	11.697,59	32.092,69
TOTAIS	112.773,95	98.763,45	111.585,57	278.314,33

Fonte: (1) DIRPJ/98, ano-calendário 1997, Ficha 12, fls. 772 a 774;

(2) Demonstrativo de serviços prestados a empresas conveniadas em 1997, apresentado pelo contribuinte, fls. 1.271 a 1.274;

(3) Demonstrativo dos Valores Pagos pelas Conveniadas em 1997, fls. 1.356 e 1.357;

(4) Conta Caixa escriturada no Livro Razão de 1997, fls. 1.390.

DEMONSTRATIVO DA RECEITA BRUTA DE 1998

MÊS	DIRPJ (1)	CONTRIBUINTE (2)	CIRCULARIZAÇÃO (3)	LIVRO RAZÃO (4)
JAN	7.451,88	7.272,79	7.054,18	18.449,66
FEV	7.783,32	9.174,20	7.882,54	20.647,93
MAR	11.170,60	11.080,73	8.091,35	26.376,00
ABR	7.467,74	3.099,97	9.702,79	23.149,51
MAI	10.473,99	9.916,53	8.044,81	22.517,93
JUN	9.237,62	9.657,43	10.167,26	26.858,50
JUL	18.005,24	23.859,22	9.503,41	41.848,90
AGO	12.232,74	17.075,85	11.105,80	39.042,20
SET	11.886,23	16.215,23	8.749,50	30.816,88
OUT	13.496,28	17.543,26	10.356,25	33.333,37
NOV	11.377,68	14.701,58	9.044,67	38.099,54
DEZ	18.663,97	23.778,82	10.681,72	41.834,19
TOTAIS	139.247,29	163.375,61	110.384,28	362.974,61

Fonte: (1) IRPJ CONSULTA DECLARAÇÃO, ano-calendário 1998, Ficha 32, fls. 808 a 852 ;

(2) Demonstrativo de serviços prestados a empresas conveniadas em 1998, apresentado pelo contribuinte, fls. 1.276 a 1.279;

(3) Demonstrativo dos Valores Pagos pelas Conveniadas em 1998, fls. 1.358 a 1.360;

(4) Conta Caixa escriturada no Livro Razão de 1998, fls. 1.398.

Consta do Livro Razão, ano-calendário 1997, receitas de Descontos Obtidos, R\$ 92,98 e Rendimentos de Aplicações Financeiras, R\$ 2,60, conforme fls. 1.395, não incluídas no primeiro Demonstrativo, acima.

Observados os Demonstrativos da folha precedente, dada a inconsistência dos elementos constantes dos Demonstrativos de Serviços Prestados a empresas conveniadas, apresentados pelo contribuinte, coluna (2), quando comparados com os registros da conta Caixa dos Livros Razão, coluna (4). Foi expedido Termo de Intimação Fiscal, de 10/01/2006, para que a autuada apresentasse Demonstrativo discriminando os recebimentos mensais, registrados na conta caixa, por data de recebimento, valor e nome do tomador dos serviços.

A diligenciada apresentou resposta com data de 19/01/2006, fls. 1.408 a 1.416, ali constam valores próximos àqueles constantes da coluna (2), porém, significativamente divergentes dos registros constantes da conta Caixa dos Livros Razão, coluna (4).

Do disposto, observado que a recomposição das receitas auferidas pela autuada, nos anos-calendário de 1997 e 1998, não alcançou fidedignamente com a situação fática à época do lançamento, dada a impossibilidade do levantamento de algumas das instituições circularizadas e da própria diligenciada em demonstrar os valores registrados em sua escrita, restou parcialmente atendido o Pedido de Diligência nº 116/2000, da DRJ/FOR. ”

Ao analisar a defesa do Recorrente, 9ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, por unanimidade, considerou procedente em parte o lançamento exigido.

Inconformada com a decisão referida acima, o Recorrente, interpôs recurso voluntário (fls. 1461 a 1766), sustentando, em síntese, que a autuação foi mantida sem qualquer fundamentação legal que justifique a manutenção da exigência tributária.

É o relatório



Voto

Conselheiro ROGÉRIO GARCIA PERES, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento. Não há argüição de qualquer preliminar.

No mérito, analisando os autos verifico que existem dois motivos que levaram a autuação fiscal. O primeiro decorre da diferença na taxa de presunção de lucro, onde a fiscalização considerou que a Recorrente se enquadra como empresa de serviços profissionais e não como empresa de serviços hospitalares ou prestação de serviços em geral. O segundo decorre de suposta omissão de receita apurada pela fiscalização com base no razão contábil e informes de rendimento enviados pelos tomadores de serviços.

Relativamente ao primeiro motivo de autuação, no cálculo do IRPJ pelo lucro presumido, as empresas de serviços profissionais devem utilizar como taxa de presunção de lucro de 20% para o exercício 1994, 30% para o exercício 1995 e 32% para os exercícios compreendidos entre 1996 a 1998. A Recorrente, por se considerar empresa de serviços hospitalares ou prestadora de serviços em geral, adotou, em seu cálculo de IRPJ pelo lucro presumido, as seguintes taxas de presunção: 1994 – 8%, 1995 – 10%, 1996, 1997, e 1998 – 8%. Daí resultou o primeiro motivo de autuação.

Ao analisar esses fatos, é importante analisar a legislação de regência, que para o ano calendário 1994 é artigo 14 da Lei 8541/92, *in 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.*

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

b) oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte, exceto o de cargas;

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

c.1) prestação de serviços, cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida;

Relativamente ao ano calendário 1995, o artigo 28 da Lei 8981/95 dispõe que:

Art. 28. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de cinco por cento sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade.

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

b) **dez por cento** sobre a receita bruta auferida sobre a **prestação de serviços em geral**, inclusive sobre os serviços de transporte;

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

c.1) prestação de serviços, cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida;

Por fim, para os anos calendário compreendidos entre 1996 a 1998, o artigo 15 da Lei 9249/95, dispõe que:

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 e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa;

Ao analisar a legislação e o objeto da autuação verifico que o cerne da questão está na natureza dos serviços prestados pela Recorrente, especificamente se tais serviços se enquadram no conceito de serviço hospitalar citado no artigo 15 da Lei 9249/95.

Primeiramente, a Recorrente tem como objeto social vigente para o período compreendido na autuação: “exploração por conta própria, do ramo de laboratório de análises

clínicas, participação no capital de outras empresas, como sócia quotista ou acionista, mesmo que de outros setores econômicos, mediante aplicação de recursos próprios”.

Analisando as notas fiscais verifica-se que de fato os serviços prestados pela Recorrente tem natureza de “exames laboratoriais”, sendo que a essência desses serviços é hospitalar na concepção de "serviços hospitalares" inserta no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", segunda parte, da Lei nº 9.249/95. Importante é a essência do serviço prestado em si, bastando que se tratem de serviços que apóiem ou complementem aqueles prestados pelo hospital, sendo irrelevante elementos externos, como local ou subordinação.

Assim, os serviços prestados pela Recorrente estão diretamente ligados ao regular funcionamento dos serviços hospitalares razão pela qual deve ser enquadrado no conceito legal de prestadora de serviços hospitalares. Tanto isso é verdade que a própria Receita Federal, por meio do artigo 23 da IN SRF 306/2003 confirmou tal entendimento (Tal artigo foi revogado em 2004).

Com efeito, tenho que deva prevalecer a interpretação mais favorável ao contribuinte no sentido de que, se a lei deixa de explicitar o que seria "serviço hospitalar", não cabe à administração suprir, por atos próprios, dita imprecisão, mormente se estes atos regulamentares virem a impor condições de observância a elementos estranhos àquela norma, de tal sorte que venham a representar gravame ao contribuinte.

Esse é o entendimento do STJ – Resp 782763/RS, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA SOBRE O LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇO DE APOIO A DIAGNÓSTICO MÉDICO POR IMAGEM (RADIOLOGIA, ECOGRAFIA E TOMOGRAFIA COMPUTADORIZADA). ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE ATIVIDADE HOSPITALAR. ALÍQUOTA DE 8%. ART. 15, § 1º, III, 'A', LEI 9.249/95. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO RECONHECIDA.

(...)

3. A Lei 9.249/95, que dispõe sobre o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, assevera no seu art. 15 que: "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."

4. As empresas prestadoras de serviços de apoio a diagnóstico médico por imagem (radiologia, ecografia e tomografia computadorizada) enquadram-se na concepção de "serviços hospitalares" inserta no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", segunda parte, da Lei n.º 9.249/95, estando sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.

(STJ - RESP 782763 - PRIMEIRA TURMA - DJ DATA:05/12/2005 - Relator: JOSÉ DELGADO – os grifos não constam do original)

Portanto, os serviços prestados pela Recorrente se enquadram, para fins fiscais, no grupo “serviços gerais” e no subgrupo “serviços hospitalares”. Fixadas as premissas, passa-se a adequação da taxa de presunção de lucro nos anos calendário 1994 a 1998.

Para os anos calendário 1994 e 1995, para fins de apuração do lucro presumido, levando em consideração que a Recorrente está enquadrada como “serviços em geral” as taxas de presunção de lucro são: 1994 – 8% e 1995 –10%.

Ao enquadrar os serviços prestados pela Recorrente como serviços hospitalares, a taxa de presunção de lucro, para fins de cálculo do lucro presumido, é de 8% para os demais exercícios.

Nesses termos, há de se acatar o recurso da Recorrente no tocante ao cálculo do lucro presumido.

Ao finalizar essa questão, passa-se a analisar a questão da omissão de receita.

A fiscalização ao calcular a exigência relacionada a omissão de receita comparou a receita tributada pelo contribuinte com a informada pelos tomadores de serviços em DIRF. A Recorrente alega que tributou a totalidade das receitas, que compreendem as notas fiscais, pelo regime de competência, bem como que o valor informado em DIRF corresponde aos recebimentos, portanto, regime de caixa.

Em virtude de tais alegações, foi efetuada diligência intimando os tomadores de serviço. Contudo, por conta da falta de resposta de tais empresas a fiscalização auditou o livro

Razão/Diário da Recorrente, levantando inconsistências que supostamente correspondem a receitas não contabilizadas.

A DRJ ajustou o valor autuado reduzindo a cobrança quando o valor informado no razão fosse menor do que o autuado.

Verifica-se nos autos que a Recorrente disponibilizou as notas fiscais (págs. 349 a 500) e seus extratos bancários (págs. 1584 a 1660), bem como relatórios demonstrando a receitas de serviços prestados (págs. 335 a 348). Ademais, foi disponibilizado o livro Razão/Diário.

Diante de tal fato, a Recorrente demonstra boa-fé disponibilizando suas contas bancárias e seus livros fiscais. Em contrapartida, a fiscalização utilizou documentos de terceiros (DIRF), que não foram confirmados posteriormente em diligência, e livro Razão/Diário. A auditoria efetuada pela fiscalização nos livro Razão/Diário merece destaque.

Ao verificar o referido livro, especificamente na conta “caixa”, a fiscalização presumiu que existiam receitas não contabilizadas, sem comprovar sua efetiva existência. Tal fato está descrito no relatório da diligência:

*“Os registros mais próximos de apresentar adequadamente a situação fática da empresa à época da autuação **parecem ser** aqueles constantes dos Livros Razão”*

Com relação aos valores discriminados em diligência levantados pela fiscalização com base no livro razão, especificamente na conta “caixa”, a Recorrente alega que foi incluído, como receita tributável, entradas na conta caixa que não corresponde a receita tributável, mas sim desconto de cheque relacionado a receita tributada em período anterior quando da emissão da nota fiscal.

Assim, resta claro que a utilização das entradas de caixa não necessariamente correspondem a receitas tributáveis ou que correspondem a receitas não tributadas anteriormente.



Diante do exposto, as formas adotadas pela fiscalização no cálculo da suposta receita não tributada, DIRF enviada pelas tomadoras de serviço e Razão da conta Caixa, demonstraram ser ineficazes no cálculo da exigência fiscal.

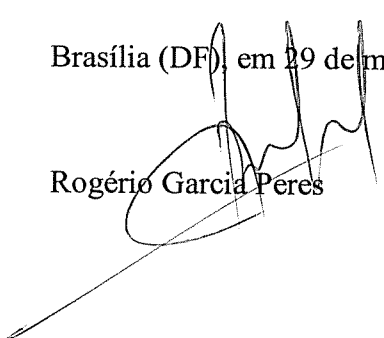
Contudo, as alegações da Recorrente que combatem os valores exigidos nesse processo não foram devidamente comprovados, ou melhor, o sujeito passivo não foi capaz de demonstrar a inexigibilidade dos argumentos que geraram a autuação fiscal. Ressalte-se que a mera apresentação de extratos bancários e notas fiscais sem a devida conciliação não são suficientes para afastar a presunção legal da omissão de receita.

Vale ressaltar que o ônus da prova no caso de omissão de receitas é do contribuinte, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Diante desses fatos, a exigência relacionada a omissão de receitas deve subsistir.

Ante o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito da Recorrente a calcular o lucro presumido, adotando as seguintes taxas de presunção de lucro, para os seguintes anos calendário: 8% para 1994, 10% para 1995 e 8% para 1996 a 1998, cancelando a autuação quanto a esta parte (tributação reflexa) e manter a decisão da DRJ no tocante a omissão de receitas. 

Brasília (DF), em 29 de maio de 2009


Rogério Garcia Peres

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

PROCESSO : 10325.000205/00-12

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada nos despachos supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília 22 de dezembro de 2010.


Maria Conceição de Sousa Rodrigues
Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.