



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10410.002558/98-39
Recurso nº : 130.292
Matéria : IRPJ e OUTROS - Anos: 1995 e 1996
Recorrente : DIAGNOSE CENTRO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM LTDA.
Recorrida : DRJ – RECIFE/PE
Sessão de : 09 de julho de 2002
Acórdão nº : 108-07.030

PAF - NULIDADE DO LANÇAMENTO- As causas de nulidade no processo administrativo estão elencadas no art.59, incisos I e II do Decreto Nº.70.235/72.

IRPJ/ LUCRO PRESUMIDO/ RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS - É legítimo o lançamento de ofício, quando comprovado através do cotejo dos valores declarados na DIRPJ com as DIRF's, que o sujeito passivo adota a prática de registrar na escrituração contábil, apenas, parte da receita auferida.

IRPJ/ IRRF/ CSL - OMISSÃO DE RECEITAS/ APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 43 E 44 DA Lei nº8.541/92 - A tributação em separado prevista nos artigos 43 e 44 da Lei nº8.541/92 tem caráter de penalidade, devendo, nos termos do art.106 do CTN, ser aplicado o disposto no artigo 36 da Lei nº9.249/95, que os revogou. Portanto, as receitas omitidas devem ser tributadas da mesma forma que as receitas declaradas, face à eliminação da regra de caráter punitivo.

COFINS – Deve ser mantida a exigência, quando comprovada a omissão de receitas.

PIS/Repique – Aplica-se aos procedimentos decorrentes o decidido quanto ao IRPJ, quando não se encontra qualquer nova questão de fato ou de direito.

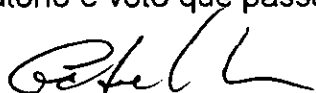
Preliminar rejeitada.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DIAGNOSE CENTRO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM LTDA.


ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) reduzir a base

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

de cálculo do IRPJ pela aplicação do percentual de 30% sobre as receitas omitidas no ano de 1995; 2) reduzir a base de cálculo da CSL pela aplicação do percentual de 10% sobre as receitas omitidas; 3) cancelar a exigência do IR-FONTE no ano de 1995; 4) ajustar a exigência da contribuição para o PIS/REPIQUE ao decidido quanto ao IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARCIA MARIA LÓRIA MEIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 26 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

Recurso nº : 130.292
Recorrente : DIAGNOSE CENTRO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência constituída através de auto de infração do IRPJ (fls.746/755), na qual foi constatada omissão de receitas, caracterizada pela contabilização a menor das receitas provenientes de serviços prestados a UNIMED, nos anos-calendários de 1995 e 1996, apurada através do cruzamento de informações constantes da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica (DIRPJ) - Lucro Real e das DIRF's, conforme demonstrativos de fls.717/743.

Em decorrência, foram formalizados os lançamentos relativos ao PIS (fls.756/766), COFINS (fls.767/773), IRRF (fls.779/780) e CSL (fls.781/788).

Tempestivamente, a autuada impugnou o lançamento, através de seu procurador legalmente constituído, fl.819, em cujo arrazoado de fls. 802/818, alegou, em breve síntese que:

- 1- o lançamento baseou-se em informações contidas na DIRF apresentada pela UNIMED e não foi feito um trabalho de investigação para apurar se divergências apuradas entre a DIRF e a DIRPJ decorreu de erro na DIRF da fonte pagadora ou de omissão de receitas;
- 2- o lançamento efetuado exclusivamente com base nas DIRF's se assemelha ao lançamento com base em extratos bancários;
- 3- no ramo de atividade em que atua, é comum a imposição de redução do valor das faturas que lhes são encaminhadas pelas empresas prestadoras de serviços; *mg*

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

- 4- o lançamento foi lavrado com base em simples presunção, cabendo ao Fisco o ônus da prova;
- 5- quanto ao lançamento relativo a CSSL, afirma que a base de cálculo é o lucro contábil e que a receita da forma que foi apurada não se enquadra no conceito fiscal de "lucro contábil";
- 6- também, não cabe o lançamento referente ao IRRF baseado no art.44 da Lei nº8.541/92.

Sobreveio a decisão de primeiro grau, acostada às fls. 834/838, pela qual a autoridade singular manteve integralmente o crédito tributário lançado, pelos fundamentos que estão sintetizados na ementa abaixo transcrita:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 1995, 1996.

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA.

Tributa-se como omissão de receita as diferenças entre a receita declarada e os valores apurados através de DIRF apresentada pela fonte pagadora e devidamente comprovados através de recibos de depósitos bancários em nome da autuada.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: PIS/REPIQUE, PIS. COFINS. IRRF E CSSL

A decisão adotada no Auto de Infração principal estende-se aos lançamentos dele decorrentes, dada a íntima relação de causa e efeito entre os mesmos.

LANÇAMENTO PROCEDENTE "

Irresignada com a decisão singular, interpôs recurso a este Colegiado, fls.846/868, com os mesmos argumentos apresentados na impugnação. Alegando, ainda, em breve síntese:

- 1- preliminarmente, nulidade do lançamento, ao argumento de que o lançamento deveria ter como base de cálculo o lucro arbitrado e

Est. m/m

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

não depósitos bancários omitidos, conforme jurisprudência deste E.
1º Conselho; cita acórdão 104-9.982 da 4ª Câmara, que leio para
meus pares;

- 2- a omissão de receita com base em depósito bancário só é admissível quando ficar comprovado o nexos causal entre cada depósito e o fato que represente a omissão de receitas. O depósito bancário, por si só, não constitui fato gerador do imposto de renda;
- 3- a minguada de aprofundamento da investigação fiscal, não se pode afirmar que os valores constantes da DIRF apresentada pela UNIMED são verdadeiros, reais e inquestionáveis e foram efetivamente repassados à recorrente como pagamento de serviços prestados;
- 4- não cabe o lançamento com base nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92; somente a partir da edição da Lei 9.249, de 27/12/95, que revogou os retro mencionados artigos daquela lei, é que foi instituído o tratamento tributário das omissões de receita aplicável a todas as pessoas jurídicas;
- 5- portanto, o lançamento relativamente ao ano-calendário de 1995 é totalmente improcedente, sendo que o relativo ao ano de 1996, a teor do disposto no art.15 da Lei 9.249/95, o índice a ser aplicado sobre as receitas omitidas deve ser de 8%, pois as atividades da recorrente se enquadram no conceito de serviços hospitalares;
- 6- sobre serviços hospitalar, a norma em tela é órfã de amparo legal; assim qualquer tentativa de restringir a aplicação do índice de 8% previsto no art.15, retro citado, apenas aos hospitais que internam pacientes para tratamento de doenças, não tem amparo legal, vez que o comando legal destina-se aos serviços hospitalares e não ao estabelecimento hospitalar em si;
- 7- quanto aos lançamentos relativos ao IRRF e PIS/Repique não há como subsistirem.



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

Em virtude de arrolamento de bens do ativo permanente, conforme atestam os documentos de fls.872/873, os autos foram enviados a este E. Conselho.

É o relatório. *mm*

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'CD' or similar, written in a cursive style.

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

VOTO

Conselheira MARCIA MARIA LORIA MEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Inicialmente, não cabe a preliminar de nulidade do lançamento ao argumento de que o lançamento deveria ter como base de cálculo o lucro arbitrado. A questão colocada pela recorrente refere-se a questão de mérito e como tal será tratada. Ressalte-se, ainda, que os casos de nulidade estão previstos no art.59 do Decreto nº70.235/72

Cinge-se a discussão em torno da omissão de receitas, caracterizada pela contabilização a menor das receitas provenientes de serviços prestados a UNIMED, apurada através da comparação dos valores declarados na DIRPJ e nas DIRF, conforme demonstrativos de fls.717/743.

Dá análise dos autos, verifica-se que a contribuinte foi regularmente intimada a apresentar os documentos relacionados no Termo de fls.01/02, notas fiscais de prestação de serviços, livro Caixa, livro Registro de ISS e DARF's, relativos ao PIS, COFINS, IRPJ e CSL, anexados às fls.11/599.

Após efetuar o cotejo dos valores registrados na DIRPJ e nas DIRF's detectou divergência entre os valores declarados pela UNIMED. Conforme Termo de Diligência de fl.606, a UNIMED foi intimada a apresentar todos pagamentos efetuados à fiscalizada, a qualquer título, acompanhados dos documentos originais *mdm*



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

Em resposta, a UNIMED apresentou os documentos constantes das fls.607/679, constituídos por: Listagens Relações Bancárias, documentos de crédito do Banco Bandeirantes, tendo como favorecido a atuada e Resumos do Pagamentos dos Prestadores, relativos aos anos de 1995 e 1996.

Em seguida, o autor do feito elaborou os Demonstrativos da Receita de Serviços Escrituradas, fls.717/742, bem como o Demonstrativo das Diferenças da Receita de Serviços Escriturada pela UNIMED, fl.743, constatando divergência entre os valores escriturados e os valores efetivamente recebidos pela recorrente.

Assim, não merece acolhida a alegação que a omissão de receita foi apurada exclusivamente com base em depósitos bancários, vez que as diferenças foram apuradas através do cotejo entre os documentos fornecidos pela UNIMED - resumo do pagamento dos prestadores, listagem e comprovante de crédito bancário, DOC – com os valores registrados na contabilidade da atuada.

Tanto na fase impugnativa, quanto na recursal, a defendente limita-se em alegar a nulidade dos lançamentos e que a exigência está baseada em mera presunção, não apresentando quaisquer esclarecimentos, documentos ou justificativas, que possam elidir a presunção de omissão de receitas.

Sobre presunção, assim leciona Gilberto Ulhôa Canto:

*“2.3. As presunções podem ser segundo a sua origem, a) **simples** ou **comuns**, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) **legais** ou de **direito**, quando estabelecidas em lei. Em ambos os casos terá de haver nexos causal entre as duas situações (a atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma*

CSA *ms*

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

(direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito subjetivo). (grifei)

2.4. Segundo a sua força, as presunções podem ser a) **relativas** (*juris tantum*) ou **absolutas** (*juris et de jure*). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade, Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se." (In Presunções do Direito Tributário – SP – 1991 – pag.3 e 4)

Também, assim se pronuncia o Douto José Bulhões Pedreira (In Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – JUSTEC – RJ – 1979, PAG.806):

"O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que no negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso." (grifei)

Pois bem, a matéria posta em discussão nos presentes autos é um dos casos em que a legislação tributária inverte o ônus da prova para o contribuinte. Portanto, caberia à defendente apresentar provas ou justificar as diferenças apuradas, o que não ocorreu. A ausência de contabilização de receita de prestação de serviços configura hipótese de desvio de receitas da tributação e autoriza o lançamento de ofício da diferença omitida.

A jurisprudência deste Conselho é no sentido que a omissão de receitas, quando a sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive presuntiva, com base em fortes indícios, sendo livre a convicção do julgador. *Amo*



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

Também, não cabe a tributação com base no lucro arbitrado, como pretende a recorrente. Os casos de arbitramento estão elencados no artigo 539 do RIR/94

No entanto, há questão prejudicial à manutenção integral da exigência, vez que fulcrada nos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92. Esses dispositivos tiveram vigência limitada até 31.12.1995, posto que expressamente revogados pelo art.36, inciso IV, da Lei 9.249, de 27/12/95.

Com efeito, a legislação revogada - artigos 43 e 44 da Lei nº8.541/92, ao determinar fosse 100% da receita bruta omitida tomada como base de cálculo de imposição, impunha verdadeira penalidade ao sujeito passivo, o que é confirmado pela inserção de tais dispositivos no Capítulo II do Título IV daquela Lei, intitulado "DAS PENALIDADES".

Assim, tratando-se de norma de caráter nitidamente penalizante, sua revogação a partir de 01.01.96 nos leva ao mandamento contido nos artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional, impondo-se o afastamento da aplicação do dispositivo revogado e restabelecendo a tributação pelos mesmos índices e sistemática vigentes à época dos fatos e para o regime de opção do sujeito passivo. No caso, para o ano de 1995, tratando-se de lucro presumido, no cálculo do IRPJ, deverão ser utilizados os coeficientes aplicáveis na apuração do lucro presumido, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, de 30%.

Entende a defendente que o índice a ser aplicado sobre as receitas omitidas deve ser de 8%, pois explora atividades que se enquadram no conceito de serviços hospitalares.

Para exame da questão, socorro-me no Parecer Normativo CST nº08, de 17 de abril de 1986, que analisando o alcance das disposições contidas no art.52

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

da Lei nº7.450/85, definiu critérios a serem observados em função da incidência do imposto de renda na fonte, nos casos de serviços caracterizadamente de natureza profissional. Referido ato normativo assim se manifestou nos itens abaixo transcritos:

"SITUAÇÕES SINGULARES

15. As singularidades próprias do desempenho de algumas atividades econômicas requerem sejam estudadas situações que lhes são peculiares.

16. Todavia, é importante transparecer o objetivo genérico, em relação às atividades listadas no ato normativo citado, de que a hipótese de incidência sob exame somente ocorre relativamente aos serviços isoladamente prestados na área das profissões arroladas. Assim, não será exigida a retenção do imposto quando o serviço contratado englobar, cumulativamente, várias etapas indissociáveis dentro do objetivo pactuado, como é o caso, por exemplo, de um único contrato que, seqüencialmente, abranja estudos preliminares, elaboração de projeto, execução e acompanhamento do trabalho.

.....

2- Medicina

22.O rol de atividades constantes da lista anexa à Instrução Normativa 23/86 refere, no seu item 24, a categoria profissional de medicina de forma genérica, da qual exclui expressamente "a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro". (grifei)

23. A restrição comentada permite deduzir desde logo que estão fora da faixa impositiva sob exame os serviços inerentes ao desempenho das atividades profissionais da medicina, quando executados dentro do ambiente físico dos estabelecimentos de saúde mencionados, prestados sob subordinação técnica e administrativa da pessoa jurídica titular de empreendimento. Dentro do mesmo critério, também não será exigida a retenção na fonte em relação aos rendimentos decorrentes da prestação de serviços correlatos ao exercício da medicina, tais como análise clínica laboratorial, fisioterapia, fonoaudiologia, psicologia, psicanálise, raio X e radioterapia.

Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

De notar que as exceções postas em evidencia trazem de forma explícita o objetivo da lei e conduzem às mesmas conclusões definidas nos itens 10 a 13 deste parecer, ou seja, o campo de incidência da retenção na fonte se restringe aos rendimentos decorrentes do desempenho de trabalhos pessoais da profissão de medicina que,

normalmente, poderiam ser prestados em caráter individual e de forma autônoma, mas que, por conveniência empresarial, são executados mediante a interveniência de sociedades civis ou mercantis.

.....

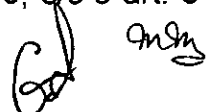
27. *É obvio ressaltar que os estabelecimentos de saúde qualificados no ato normativo são aqueles que estão devidamente regularizados perante o órgão público competente da administração estadual ou municipal, possuidores, portanto, de alvará de instalação e licença de funcionamento atualizado, regularmente expedidos. Por conseguinte, os estabelecimentos que funcionem sem atender aos requisitos legais não serão considerados para efeito de enquadramento nos casos excepcionados, ainda que se intitulem entre aqueles."*

Para melhor entendimento da matéria é importante, ainda, trazer o conceito de ambulatório e assistência ambulatorial, insculpido na Portaria nº30 BSB do Ministério da Saúde, de 11/02/77,

"É a unidade do hospital ou de outro serviço de saúde destinada à assistência de pacientes externos para diagnóstico e tratamento".

"É a prestação de serviços de saúde a pacientes em estabelecimentos (de saúde) em regime de internação".

A orientação contida no Parecer CST nº08/96, combinada com o texto transcrito da Portaria nº30 BSB do Ministério da Saúde, de 11/02/77, nos leva a concluir que a recorrente se enquadra no conceito de **empresa prestadora de serviços de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida**, que não se confunde com serviços hospitalares. Logo, o percentual de presunção aplicável ao período em exame deverá ser de 30% para 1995, nos termos do art.28, § 1º "c", da Lei nº8.981, de 20/01/95, que vigorou até 31/12/95, c/c o art. 3º,



Processo nº : 10410.002558/98-39
Acórdão nº : 108-07.030

§ 1º, III "a" Instrução Normativa SRF nº51, de 31/10/95; para o ano de 1996, deverá ser mantida a aplicação do percentual de 32%, conforme lançado.

No que respeita à tributação do IRFonte, o mesmo raciocínio deve ser adotado, vez que a alteração da apuração do tributo somente pode ter aplicação no exercício seguinte. Dessa forma, o lançamento do IRRF deveria seguir a legislação anterior, com tributação diretamente da pessoa física (art.40, § 11, da Lei 8.383/91), motivo pelo qual deve ser cancelado no ano de 1995.

Relativamente à exigência reflexa da CSL, deverá ser ajustada a base de cálculo a 10% da receita omitida, também, no ano de 1995.

Quanto ao PIS/Repique, a receita comprovadamente omitida na pessoa jurídica é base de cálculo para incidência dessa contribuição, devendo, no entanto, ser ajustada ao decidido quanto ao IRPJ. Vale ressaltar que deve ser mantida integralmente o lançamento relativo ao PIS/Faturamento efetuado com base na MP 1.212/95 e arts 2º, I, 3º, 8º, I e 9º da MP 1.249/95.

Também, deve ser mantido o lançamento relativo à COFINS, fulcrado nos artigos 1º a 5º da Lei Complementar nº 70, de 30/12/91.

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para: 1) reduzir a base de cálculo do IRPJ pela aplicação do percentual de 30% sobre as receitas omitidas, no ano de 1995; 2) reduzir a base de cálculo da CSL pela aplicação do percentual de 10% sobre as receitas omitidas, no ano de 1995; 3) cancelar a exigência relativas ao IRFonte no ano de 1995; e 4) ajustar a contribuição para o PIS/Repique, no ano de 1995.

Sala das Sessões/DF em , 09 de julho de 2002.


MARCIA MARIA LÓRIA MEIRA