



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10508.720246/2012-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-003.032 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 03 de outubro de 2023
Recorrente COTEF - CLINICA ORTOPEDICA, TRAUMATOLOGICA E FISIOTERAPICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. INAPLICABILIDADE

O princípio da duração razoável do processo não se aplica ao procedimento de fiscalização, especialmente quando o contribuinte deu causa às prorrogações que retardaram a conclusão do procedimento. Apesar do tempo transcorrido desde a atuação até a decisão definitiva do processo contencioso, não cabe a aplicação do princípio da duração razoável do processo administrativo tributário.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Não há ocorrência de prescrição intercorrente em PAF, conforme atesta o teor da Súmula Vinculante CARF nº 11.

SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. CRITÉRIO OBJETIVO.

Devem ser considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, de sorte que, em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. DESCABIMENTO.

A multa de ofício, no percentual de 75%, encontram previsão em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 11-63.271 - 9ª Turma da DRJ/REC, Sessão de 29 de maio de 2019, que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração para exigência de créditos tributários, referentes aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, adiante especificados:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS - Auto de Infração Parcial (ciência em 22/03/2012)

TRIBUTO	FLS	Imposto/ Contrib.	Juros de Mora	Multa Proporcional	TOTAL
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	350	4.683,69	2.420,53	3.512,77	10.616,99
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	356	19.774,66	10.451,88	14.831,00	45.057,54
Contribuição Social sobre Lucro Líquido	361	7.000,48	3.617,85	5.250,36	15.868,69
Contribuição para o PIS	366	4.284,52	2.264,58	3.213,39	9.762,49
Total					81.305,71

CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS - Auto de Infração (ciência em 19/06/2012)

TRIBUTO	FLS	Imposto/ Contrib.	Juros de Mora	Multa Proporcional	TOTAL
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	864	37.892,25	13.968,60	28.419,19	80.280,04
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	901	15.988,06	8.309,48	11.991,04	36.288,58
Contribuição Social sobre Lucro Líquido	911	6.765,56	3.453,14	5.074,17	15.292,87
Contribuição Social sobre Lucro Líquido	916	11.224,94	4.001,71	8.418,72	23.645,37
Contribuição para o PIS	906	3.464,08	1.800,38	2.598,07	7.862,53
Total					163.369,39

Os referidos autos de infração são decorrentes do procedimento de fiscalização efetuada junto à contribuinte, na qual a fiscalização constatou infração à legislação do IRPJ, resultando nas infrações RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA e APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos respectivos autos de infração e no Relatório Final da Ação Fiscal (fls. 942/971), a autoridade autuante descreve detalhadamente todas as informações concernentes ao procedimento fiscal e relata as apurações efetuadas nesta auditoria que passamos a resumir abaixo:

I) RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO PARCIAL

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

Por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, recebido em 14 de setembro de 2011, a contribuinte tomou ciência do início da fiscalização, bem como foi intimada a apresentar um rol de livros e documentos. Em atendimento às solicitações da contribuinte, o prazo inicialmente concedido foi prorrogado por três vezes consecutivas. Em 31/10/2011 e 01/11/2011, foram apresentados um rol de documentos e livros.

2. CONSTATAÇÃO REALIZADA PELA FISCALIZAÇÃO

A contribuinte tomou conhecimento das constatações realizadas pela fiscalização, bem como prestou os esclarecimentos atinentes à Solicitação de esclarecimentos, razão por que se torna pertinente o registro das considerações abaixo.

2.1. Manifestação a respeito dos esclarecimentos apresentados

2.1.1. Quanto aos esclarecimentos referentes à receita bruta

Não há razões para nos manifestarmos a respeito de tal questão, já que a própria contribuinte ratificou as constatações efetuadas pela fiscalização, ao sinalizar que ocorreu erro em face da escrituração realizada.

2.1.2. Quanto aos esclarecimentos referentes aos débitos declarados em DCTF

A contribuinte apresentou a DCTF do primeiro semestre de 2007 sem débitos, não efetuou pagamento da CSLL e do IRPJ, nem se manifestou quanto à Solicitação de esclarecimentos, razão por que a receita escriturada e não declarada será objeto do presente lançamento fiscal.

2.1.3. Quanto aos esclarecimentos referentes aos coeficientes de presunção

Houve mudança no critério jurídico do que seja “serviços hospitalares” para efeito da apuração do lucro presumido; após a aprovação do Parecer PGFN/CDA nº 2.025/2011 pelo Ministro da Fazenda. Contudo, as consultas médicas - ainda que realizadas no interior dos hospitais - ficaram excetuadas da conceituação acima, razão por que não estão contempladas pelo benefício ora tratado.

3. NOVA SOLICITAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS

Foi expedida a Solicitação de esclarecimentos II, por meio da qual a contribuinte foi intimada a apresentar a receita apurada de forma rateada: aquela decorrente, exclusivamente, de consultas médicas e a relativamente aos demais serviços hospitalares.

4. RECEITA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA

Houve necessidade da constituição do respectivo crédito tributário em face da iminência da ocorrência de decadência do IRPJ e CSLL (houve recolhimentos de PIS e COFINS).

Logo, ainda que não tenhamos conhecido o valor da receita relativamente às consultas médicas, optamos por efetuarmos a presente autuação parcial pelos percentuais de presunção reduzidos.

5. APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DEVIDAS

Ainda que as receitas auferidas durante o primeiro semestre do ano calendário de 2007 tenham sido escrituradas e informadas na DIPJ, elas não foram objeto de constituição de crédito tributário, razão por que foram objeto de lançamento de ofício nos termos da legislação vigente.

6. MULTA DE OFÍCIO

Foi aplicada multa de ofício no percentual de 75%.

II) RELATÓRIO FISCAL DO AUTO DE INFRAÇÃO FINAL

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

Continuidade do procedimento fiscal iniciado em 14 de setembro de 2011.

2. CONSTATAÇÃO REALIZADA PELA FISCALIZAÇÃO

Foi lavrado o Termo de Constatação III e Solicitação de Esclarecimentos, o qual consubstancia os indícios evidenciados, conforme síntese sequenciada nos subitens a seguir.

2.1. Receita bruta – Considerações

2.1.1. Ano-calendário de 2007 (exercício 2008)

O valor da receita escriturada nos livros de Apuração do ISS e Razão é semelhante àquele discriminado nas planilhas apresentadas pela contribuinte. Entretanto, a receita declarada na DIPJ encontra-se a menor, exceto em relação ao mês de fevereiro, o qual é um pouco superior. Assim sendo, discrimina-se, abaixo, a receita escriturada e confirmada para referido ano-calendário:

TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$	TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$	TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$	TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$
I	Jan/07	374.707,07	II	Abr/07	168.254,17	III	Jul/07	177.047,35	IV	Out/07	311.148,81
	Fev/07	30.614,69		Mai/07	186.518,81		Ago/07	175.971,18		Nov/07	198.515,66
	Mar/07	253.833,68		Jun/07	178.162,51		Set/07	53.548,92		Dez/07	52.029,80
Total trimestre		659.155,44	Total trimestre		532.935,49	Total trimestre		406.567,45	Total trimestre		561.694,27

2.1.2. Ano-calendário de 2008 (exercício 2009)

Neste ano-calendário, houve semelhança ao ano anterior, a receita escriturada e confirmada para referido período, é a que segue na sequência:

TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$	TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$	TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$	TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$
I	Jan/08	194.305,15	II	Abr/08	200.524,67	III	Jul/08	314.124,19	IV	Out/08	304.914,19
	Fev/08	203.916,16		Mai/08	222.422,22		Ago/08	233.907,79		Nov/08	247.823,95
	Mar/08	195.904,16		Jun/08	240.697,94		Set/08	275.120,71		Dez/08	70.072,70
Total trimestre		594.125,47	Total trimestre		663.644,83	Total trimestre		823.152,69	Total trimestre		622.810,84

2.1.3. Ano-calendário de 2009 (exercício 2010)

No tocante aos terceiro e quarto trimestres, o valor da receita escriturada no livro de Apuração do ISS é semelhante àquele discriminado nas planilhas apresentadas pela contribuinte. No entanto, diverge da receita escriturada no razão e declarada na DIPJ. Assim sendo, seguem os valores a serem considerados:

TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$	TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$	TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$	TRIM	MÊS/ANO	RECEITA-R\$
I	Jan/09	220.382,67	II	Abr/09	54.666,63	III	Jul/09		IV	Out/09	
	Fev/09	240.342,10		Mai/09	355.526,81		Ago/09			Nov/09	
	Mar/09	334.378,21		Jun/09	184.374,93		Set/09			Dez/09	
Total trimestre		795.102,98	Total trimestre		594.568,37	Total trimestre		586.285,09	Total trimestre		722.936,05

2.2. Débitos não declarados em DCTF • Considerações

A fiscalização apresentou, abaixo, os débitos confessados pela contribuinte por meio das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.

PERÍODO	DCTF 2007		DCTF 2008		DCTF 2009	
	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)
Primeiro	00	00	67.117,41	12.537,69	17.362,18	15.008,44
Segundo	52.395,26	10.047,17	85.372,47	13.253,01	6.526,74	12.996,72

2.3. Coeficiente de presunção - Considerações

2.3.1. Entendimento pacificado na RFB

Em se tratando do coeficiente de presunção do lucro presumido apurado em prestador de serviço médico, a fiscalização segmentou os períodos objetos da presente fiscalização, de acordo com o entendimento da RFB (fls. 948/950).

2.3.2. Apuração do lucro presumido pela contribuinte

Conhecidas as regras definidoras dos percentuais de apuração do lucro presumido para fins de cálculo do IRPJ e CSLL, bem como analisados os valores apurados e declarados pela Contribuinte, a fiscalização efetuou as constatações descritas na sequência a seguir.

2.3.2.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

Nos anos-calendário de 2007 a 2009, a contribuinte apurou e declarou o IRPJ por meio do coeficiente de presunção de 8%. Assim sendo, por meio do Termo de Solicitação de Esclarecimentos, ela foi intimada a comprovar, por meio de documento idôneo, que atendia, cumulativamente, às circunstâncias permissivas de referida apuração

2.3.2.2. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Na mesma linha de raciocínio do IRPJ, nos anos-calendário de 2007 a 2009, a contribuinte apurou e declarou a CSLL por meio do coeficiente de presunção de 12%. Assim, também foi intimada a comprovar que atendia, cumulativamente, às circunstâncias permissivas de referida apuração.

3. ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS PELA FISCALIZADA

A contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos solicitados por meio do Termo de Solicitação de Esclarecimentos que acompanha o Termo de Constatação III:

3.1. Receita bruta - Considerações

No tocante às constatações relativas à receita apurada, manifesta que a origem das divergências verificadas no registro da receita nos livros fiscais e contábeis foi a falha do profissional a quem a empresa confiou a prestação do serviço. 3.2. Falta de declaração de débitos em DCTF A esse respeito, a contribuinte permaneceu silente.

3.3. Coeficientes de presunção

No tocante às constatações relativas ao coeficiente de presunção, esclarece que sua atividade é tributada pelas alíquotas de 8% e 12%, respectivamente, para o IRPJ e CSLL, e não pelo coeficiente de 32% para ambos.

Aduz, como justificativa, que está amparada pela legislação em vigor, pois ortopedia, traumatologia e fisioterapia são atividades de auxílio diagnóstico e terapia, entre outras.

4. CONSIDERAÇÕES SOBRE OS ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS

4.1. Quanto aos esclarecimentos referentes à receita bruta

Não há razões para se manifestar a respeito de tal questão, já que a própria contribuinte afirmou que ocorreu erro em face da escrituração realizada.

4.2. Quanto aos esclarecimentos referentes aos débitos declarados em DCTF

A contribuinte não se manifestou a respeito da receita escriturada, não declarada em DCTF e não recolhida. Logo, houve descumprimento das disposições da legislação tributária.

É oportuno registrar que, embora a contribuinte tenha efetuado recolhimentos do PIS e Cofins relativos ao segundo trimestre do ano-calendário de 2007, não houve retificação da DCTF do primeiro semestre de 2007. Por isso, os recolhimentos efetuados não poderão ser considerados nesta autuação, já que os créditos pagos ainda não foram constituídos.

4.3. Quanto aos esclarecimentos referentes aos coeficientes de presunção

Houve mudança no critério jurídico do que seja "serviços hospitalares" para efeito da apuração do lucro presumido; após a aprovação do Parecer PGFN/CDA nº 2.025/2011 pelo Ministro da Fazenda, tendo ficado as consultas médicas excetuadas da conceituação acima.

Tendo em vista que a contribuinte manifestou no CNES realizar atividades classificadas no novo critério jurídico de "serviços hospitalares", foi necessário expedir nova solicitação de esclarecimentos.

5. NOVA SOLICITAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS

A contribuinte foi intimada a apresentar a receita apurada de forma rateada: a de consultas médicas e a dos demais serviços hospitalares, exceto em relação ao primeiro trimestre, que já foi tributado.

6. NOVOS ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS

A contribuinte discorreu sobre um rol de serviços executados pelo estabelecimento, os quais teriam características diferentes da simples consulta médica. A contribuinte apresentou uma planilha contendo o rateio solicitado juntamente com as notas fiscais que lastrearam as respectivas operações às fls. 955/957.

7. CONSIDERAÇÕES SOBRE OS NOVOS ESCLARECIMENTOS

7.1. Argumentação quanto ao termo "Simples Consulta Médica"

No tocante à argumentação da contribuinte no sentido de se diferenciar as consultas médicas ortopédicas das "simples consultas médicas", para fins de apuração do lucro presumido, não se vislumbra diferenciação do termo "simples consultas médicas" em face da especialização do profissional prestador do serviço ou local da prestação.

7.2. Rateio apresentado pela contribuinte

Quanto ao rateio apresentado pela contribuinte, a fiscalização entendeu por bem efetuar circularização nos principais tomadores do serviço prestado, pelo fato de existirem notas fiscais com descrição genérica do serviço prestado. Por isso, foram abertos cinco procedimentos de diligência fiscal.

8. DETALHAMENTO DAS DILIGÊNCIAS REALIZADAS

A Autoridade Fiscal realizou diligência fiscal nas seguintes pessoas jurídicas:

8.1 - FMSI - Fundo Municipal de Saúde de Itabuna;

8.2 - FES/BA - Fundo Estadual de Saúde;

8.3 - FUNSERV - Fundo de Custeio dos Servidores Estaduais;

8.4 - PMI - Prefeitura Municipal de Itabuna;

8.5 - UNIMED - Cooperativa de Trabalho Médico.

O resultado das referidas Diligências Fiscais encontra-se relatado às fls. 957/966.

9. BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS

Tendo em vista o exposto no item precedente, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (receita decorrente de consulta médica) informada pela contribuinte (item 6 deste relatório) deverá ser acrescida das divergências mensais confirmadas pelas diligências realizadas.

Assim sendo, levando em conta as disposições atinentes à receita decorrente das consultas médicas (item 8 do presente relatório), bem como aquelas manifestações relativas à ausência de declaração das receitas escrituradas no segundo trimestre do ano-calendário 2007 (subitens 2.2.; 3.2 e 4.2 deste relatório), a base de cálculo dos tributos terá a composição apresentada nos subitens às fls. 966/969.

10. APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DEVIDAS

Ainda que as receitas auferidas durante o segundo trimestre do ano calendário de 2007 tenham sido escrituradas e informadas na DIPJ, elas não foram objeto de constituição de crédito tributário, razão por que foram objeto de lançamento de ofício nos termos da legislação vigente.

No tocante aos demais períodos de apuração, o lucro presumido relativo às receitas decorrentes de consultas médicas foi reduzido, porque a contribuinte efetuou a apuração por meio dos coeficientes de 8% e 12% para o IRPJ e CSLL, respectivamente, e não de 32% para ambos. Assim sendo, referidas receitas foram objeto de lançamento de ofício nos termos da legislação vigente.

11. MULTA DE OFÍCIO

Foi aplicada multa de ofício no percentual de 75%.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente notificada, COTEF - CLÍNICA ORTOPÉDICA TRAUMATOLÓGICA E FISIOTERÁPICA S/A apresentou impugnação:

O conceito de "serviços hospitalares" é exemplo clássico do quanto a atividade diária da tributação tem sido palmilhada por atos infralegais. A Impugnante relatou histórico de todas as alterações normativas acerca dessa matéria até a Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que trouxe nova redação ao texto do art. 15, § 1º, III, "a" da Lei 9.249/95, cujos efeitos passaram a vigorar apenas em 2009.

Todo esse histórico tem apenas a finalidade de demonstrar a insegurança jurídica que passaram os contribuintes durante os últimos anos, situação em que a Impugnante também foi alcançada, muito embora tenha sempre preenchido os requisitos ditados pela legislação, o que fez com que as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL fossem de 8% e 12%, respectivamente, conforme atestado na fiscalização, sem qualquer vício, e ratificado pelo nobre Auditor.

Em cotejo com o caso concreto, o nobre Auditor concordou com a tributação reduzida da Impugnante, durante o período fiscalizado, fazendo ressalva apenas em relação às consultas médicas.

A conclusão chegada permite extrair duas consequências: a primeira é a tributação majorada do que se convencionou chamar de "simples consultas", e a segunda é a confirmação de que, como a Impugnante esteve, durante o período fiscalizado, dentro dos parâmetros que permitiram a redução da base de cálculo de IRPJ e CSLL, faz jus a eventual crédito que possa envolver base de cálculo maior.

Da consulta "simples"

O Fisco forçou a exegese para a criação de uma figura até então desconhecida, que é a consulta "simples", ao lado, por óbvio, de uma consulta "complexa". Pautou-se, para tanto, no julgado do REsp n. 1.116.399, no sentido de que "as receitas decorrentes de consultas médicas, sejam estas prestadas no âmbito dos hospitais ou em consultórios médicos, estão excluídas da base de cálculo reduzida do IRPJ e da CSLL".

Com esse posicionamento, enquadrando todas as consultas realizadas pela Impugnante como consultas "simples" e, portanto, tributadas com base de cálculo majorada. De parte disso, elaborou planilha separando as consultas "simples" dos serviços hospitalares, fazendo incidir a diferença da carga tributária nas primeiras.

Aludida diferenciação foi explicada, ainda na fase de elaboração do Auto, mas o nobre Auditor não concordou com o posicionamento firmado, sob o argumento de que "a atividade fiscal é estritamente vinculada à interpretação dada pela Repartição à legislação tributária", o que lhe impedia de dar tratamento diferenciado às consultas objeto do debate.

O entendimento não merece prosperar. Em primeiro lugar, o serviço "consulta médica" é classificada nos "serviços complexos ou mistos", já que, além da mera obrigação de fazer (a realização da consulta), envolve uma outra consistente num procedimento médico complexo, acompanhado quase sempre de um "serviço hospitalar". Um exemplo é a necessidade de um procedimento médico (raio X), que não se coaduna como serviço de consultório, mas, sim, serviço hospitalar.

Tudo isso pode ser demonstrado de forma mais técnica, devendo ser requisitado prova pericial, caso necessário, para espantar a dúvida do Fisco. Até porque, em caso de dúvida, conforme reza o art. 112 do CTN, a mesma se opera de maneira mais favorável ao contribuinte.

Em uma clínica especializada em Ortopedia e Traumatologia, o médico, que se defronta com um paciente portador de quadro algíco, necessita realizar (i) a entrevista, ouvindo a

respeito dos possíveis motivos que gerou a dor; (ii) exame físico, através da palpação e (iii) testes específicos, para identificar o aspecto local ou à distância em busca da identificação do fator causai. Para além disso, realiza posteriormente (iv) exames complementares (radiografias, ultrassonografias, tomografias, ressonância, exames laboratoriais etc); e, por fim, (v) realiza imobilização ou orientação cirúrgica para resolver o problema identificado. Em virtude da várias etapas para a realização de uma consulta, onde está a simplicidade alegada pelo nobre auditor?

Em segundo lugar, a jurisprudência do STJ é no sentido de que somente as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos é que devem ser tributadas com majoração de base de cálculo. A Impugnante detém outros custos que revestem as suas consultas da complexidade devida, em nítida distinção das simples consultas.

Por fim, e em terceiro lugar, o tema da consulta simples foi encerrado quando o nobre Auditor, em fiscalização realizada na Impugnante no período referente ao 1º trimestre de 2007, apurou valores de tributos não pagos, e os cobrou, na completude, à base de cálculo de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, sem fazer qualquer distinção entre serviços hospitalares e consultas simples. Ora, se a diferença entre os tipos de consultas não foi relevante naquele Auto, referente ao mesmo exercício, causa estranheza a relevância agora apontada.

Último argumento, a tributação sobre "consulta simples" está equivocada, pois, ainda que devida, o que não é o caso, estaria havendo dupla tributação, uma vez que, na cobrança, o Auditor não descontou o percentual de 8% na base de cálculo do IRPJ e de 12% na base de cálculo da CSLL que já foram pagas, mas não levadas em consideração.

Da uniformidade de critério e do crédito fiscal

A fiscalização foi clara em reconhecer o direito da Impugnante a uma base de cálculo favorecida do IRPJ e da CSLL. Esta conclusão se retira da análise de dois fatos. O primeiro, da lavratura do primeiro Auto de Infração, em que o nobre Auditor cobrou o IRPJ e a CSLL sob bases de cálculo menos onerosa. O segundo fato foi o Auto de Infração, ora vergastado, em que sequer esse tema foi objeto de debate, adstringindo-se a fiscalização às "consultas simples".

Sendo assim, eventual pagamento feito pela Impugnante nos exercícios fiscalizados sob base de cálculo majorada não está condizente com o reconhecimento da própria fiscalização de que a base de cálculo é menor.

No ponto, é bem de ver que nos exercícios de 2007 e 2008 houve pagamentos sob base de cálculo de 32%, que resultaram no recolhimento de tributo maior do que o devido, surgindo o direito à Impugnante para a compensação. A planilha abaixo resume a monta paga a maior e aqui reclamada:

IRPJ			
P. APURAÇÃO	PAGAMENTOS	DEVIDO 8%	DIFERENÇA
2º TRI/2007	R\$	R\$ (67,76)	R\$ 67,76
3º TRI/2007	R\$ 21.823,32	R\$ 255,71	R\$ 21.567,61
4º TRI/2007	R\$ 30.571,94	R\$ 24,70	R\$ 30.547,24

1º TRI/2008	R\$ 31.602,69	R\$ (43,45)	R\$ 31.646,14
2º TRI/2008	R\$ 35.514,72	R\$ 365,22	R\$ 35.149,50
3º TRI/2008	R\$ 45.769,30	R\$ 743,10	R\$ 45.026,20
4º TRI/2008	R\$ -	R\$ 128,77	R\$ (128,77)
Total	R\$ 165.281,97	R\$ 1.406,29	R\$ 163.875,68

De parte disso, e evitando citações repetitivas, fica mais do que claro o direito da Impugnante de compensar os valores pagos a maior, seja porque expressamente reconhecidos pela fiscalização, seja porque derivado da aplicação da legislação em vigor, o que desde já se requer.

Da inexistência de multa: inteligência do art. 100, parágrafo único, do CTN.

É de total improcedência a multa cobrada, visto que em conflito com as normas tributárias aplicáveis à espécie. É que a Impugnante em nenhum momento descumpriu a lei, seja por culpa ou por dolo. Em todo o tempo, agiu no estrito dever legal, em observância da legislação tributária, conforme aduzido pelo próprio Auditor, quando afirma que a utilização da base de cálculo minorada, registrada pela Impugnante, "traduz-se em mero erro de interpretação da legislação tributária, no tocante à caracterização do que seja 'serviços hospitalares' para fins da definição do percentual a ser aplicado sobre a receita bruta". E, pelo que se sabe, erro de interpretação não permite a incidência da multa, conforme art. 100, parágrafo único do CTN.

Assim, conforme parágrafo único do art. 100 do CTN, a observância das normas complementares exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo. Ora, tudo que a Impugnante fez foi seguir a legislação tributária.

Da cobrança de valores pagos

Por fim, o AI faz cobrança de valores a título de PIS e COFINS, na monta de R\$ 7.862,53 e R\$36.288,58, respectivamente, cobrança que não deve subsistir, uma vez que se refere a valores pagos, muito embora não declarados ao tempo na DCTF, o que fez incorrer o Auditor em erro. Assim, pelos documentos acostados (doc. 03), verifica-se a relação dos extratos em clara comprovação de que os valores cobrados a título de PIS e COFINS são completamente indevidos, devendo, por igual, ser retirados da autuação.

Do pedido

A Impugnante pede a improcedência do Auto de Infração, uma vez que o critério de autuação, qual seja, tributação majorada das "consultas simples", não é aplicável à espécie, tendo em vista que a Impugnante não realiza consultas típicas de consultórios. De igual modo, requer-se a improcedência porque a não cobrança dos tributos majorados para as consultas "simples" foi o entendimento esposado pelo mesmo Auditor no MPF 0510500.2011.00255, requerendo-se, aqui, igualdade de posição.

Requer a não aplicação das multas, da correção e dos acréscimos, conforme autorização constante no art. 100, parágrafo único do CTN e requer a dedução, no valor cobrado sobre as consultas "simples", dos valores já pagos a título de IRPJ e CSLL, o que não foi deduzido na fiscalização.

Pede o reconhecimento ao direito à compensação pelos tributos indevidamente pagos nos exercícios de 2007 e 2008, porque o foram sob base de cálculo majorada, enquanto a legislação oferecia tratamento diferenciado.

Por fim, pede a exclusão dos valores pagos a título de PIS e COFINS, do segundo trimestre do exercício de 2007, uma vez que foram devidamente pagos, conforme documentos anexados.

A 9ª Turma da DRJ/REC julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. CRITÉRIO OBJETIVO.

Devem ser considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, de sorte que, em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO.

O percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no lucro presumido, para a atividade de prestação de serviços em geral é de 32% (trinta e dois por cento), com exceção aos serviços hospitalares, caso em que se reduz respectivamente para 8 e 12%.

RECURSOS REPETITIVOS. STJ. VINCULAÇÃO DA RFB.

As decisões emanadas pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos vinculam a Receita Federal quando atendidos os requisitos estabelecidos nos §§ 4º, 5º e 7º da Lei 10.522/2002 e art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. DESCABIMENTO.

A multa de ofício, no percentual de 75%, encontram previsão em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A realização de perícia dar-se-á quando a autoridade julgadora entendê-la necessária, indeferindo a que considerar prescindível ou impraticável.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, pugnando, pelo provimento do recurso, nos seguintes termos:

V - DOS PEDIDOS

Com base nos aspectos técnicos e jurídicos ora deduzidos e na sua conformação com os elementos comprobatórios já colacionados aos autos, a Recorrente pede, de início, que as preliminares de anulação da autuação sejam acatadas, por conta da inobservância da duração razoável do processo e da aplicação da prescrição intercorrente aos processos administrativos, dado que, no caso, o mesmo ficou paralisado por mais de 7 (sete) anos.

Quanto ao mérito, pede a improcedência do Auto de Infração, uma vez que o critério de autuação, qual seja, tributação majorada das "consultas simples", não é aplicável à espécie, tendo em vista que a Recorrente não realiza consultas típicas de consultórios. Para tanto, reitera todos os argumentos expendidos na Impugnação e aqui revisitados.

Sendo superado esse pedido, o que se admite por amor ao argumento, requer-se a não aplicação das multas, da correção e dos acréscimos, forte na autorização constante no art. 100, parágrafo único do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

PRELIMINAR DE DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO

Inicialmente, a recorrente se insurge quanto a demora do processo administrativo e, para tanto assim reclama:

Ocorre que, no presente caso, não se fala em dificuldade para se identificar o término da instrução processual, dado que, da análise do inteiro teor do processo, nota-se que o mesmo ficou parado por mais de 7 anos, sem a ocorrência de qualquer diligência que configurasse “instrução processual”.

No entanto, ainda que fosse o caso de dificuldade em se aferir o “término da instrução processual”, o que não se aplica na hipótese, houve violação de outra regra legal, constante do art. 24 da Lei n.º 11.457/07, construída nos seguintes termos: “é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte”.

Ora, nobres Julgadores. No caso presente, o contribuinte protocolou Impugnação ao auto de infração na Receita Federal de Julgamento de Itabuna-BA em 19/07/2012. Entre a impugnação e a decisão não houve qualquer petição, diligência, movimento processual ou qualquer ato que demonstrasse o seu movimento. Na verdade, o Acórdão 11-63.271-9ª Turma, só foi proferido na sessão de 29 de maio de 2019, ou seja, 07 anos depois do protocolo da defesa administrativa do contribuinte, acarretando grave lesão ao princípio da duração razoável do processo.

Por esta primeira razão, deve ser considerado nulo o auto de infração aqui impugnado, haja vista que o processo administrativo fiscal que ele deu origem feriu o princípio da duração razoável do processo, seja ultrapassando o prazo de 360 dias constante no artigo 24 da Lei 11.457/2007, seja extrapolando os 05 anos do prazo decadencial do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Sem razão o contribuinte, para tanto, me utilizando do *decisum* do Conselheiro Clécio Santo Nunes que brilhantemente abordou a matéria em seu voto que passo a transcrever e utilizar como fundamento para o presente Acórdão, *in verbis*:

(...)Para adequada análise da preliminar, primeiramente, há que se definir o conceito de “processo tributário” e seus desdobramentos. A locução “processo tributário” é uma generalização que abarca as modalidades do processo administrativo e judicial tributários. O primeiro se desenvolve no âmbito do próprio Poder Executivo, órgão responsável pelo lançamento e cobrança administrativa do tributo. O segundo, tramita perante o Poder Judiciário e a iniciativa pode ser tanto da Fazenda quanto do contribuinte.

Tratando-se especificamente do “processo administrativo tributário”, esta locução se subdivide em “procedimentos administrativos” e “processo administrativo em sentido estrito”. Os procedimentos administrativos se distinguem pelo fato de não se prever o contencioso tributário, isto é, não são assegurados ao contribuinte as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa com as características e extensão que são assegurados nos processos contenciosos. Os processos administrativos em sentido estrito, por sua vez, configuram a fase “contenciosa” do processo administrativo, garantindo-se ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, com “todos os recursos a ela inerentes” (CF, art. 5º, LV).

Assim, os procedimentos administrativos tributários podem ser considerados “não contenciosos”, enquanto o processo administrativo no sentido estrito caracteriza-se como contencioso, pois é dependente das garantias do contraditório e da ampla defesa.

Essa distinção que nos tempos atuais é simples, no passado já rendeu muitas discussões teóricas. Deve-se a Elio Fazzalari o critério de distinção contemporâneo entre os conceitos de “procedimento” e de “processo em sentido estrito”. Para o autor, esse critério reside, exatamente, na presença ou não da “lide”, que pode se dar em algum momento do procedimento. Assim, enquanto não houver lide tem-se simplesmente um procedimento. 1

No processo administrativo tributário, enquanto o contribuinte não impugna ou refuta o ato da administração não se tem a fase contenciosa, razão pela qual, tudo o que ocorre antes da impugnação é procedimento não contencioso.

Essa distinção conceitual é necessária porque, dentre outros pontos, só se tem inaugurada a fase contenciosa do processo administrativo tributário com a impugnação do sujeito passivo, o que pressupõe, necessariamente, a constituição de uma pretensão por parte do Fisco. Enquanto não houver pretensão, não há que se falar em contencioso porque não tem do que o contribuinte se insurgir a ponto de formar um processo administrativo tributário em sentido estrito. É por isso que, uma vez notificado do lançamento tributário, se o contribuinte decidir pagar o crédito, a obrigação tributária se resolverá definitivamente por meio de um procedimento, qual seja, o lançamento tributário. Se, por outro lado, o sujeito passivo decide impugnar o lançamento, inicia-se o contencioso tributário com todas as garantias do devido processo legal, especialmente o contraditório e ampla defesa. Nesse caso, a obrigação tributária se resolverá com base no que for decidido no processo. Sobre essas distinções e outros elementos teóricos já discorreremos em obra específica sobre o tema, razão pela qual pedimos vênha para citá-la como sugestão de complementação do tema. 2

No caso presente, a recorrente comete, data venia, uma confusão conceitual, ao pretender aplicar o princípio da duração razoável ao procedimento de constituição do crédito (lançamento tributário). Observe-se que este procedimento é vocacionado à formação de uma pretensão tributária, já o processo administrativo contencioso se dirige à busca da certeza sobre a procedência daquela pretensão (lançamento tributário).

Por conseguinte, deve-se analisar, em um primeiro momento, a aplicação dos dispositivos legais que regem a fase procedimental à luz do princípio da duração razoável. Os arts. 24 e 49 da Lei nº 9.784, de 1999, invocados pela recorrente, de fato, não fazem a distinção entre procedimento e processo contencioso, de modo que suas disposições seriam aplicáveis a ambas as fases. Assim, tem-se o seguinte:

(...)Vê-se que essa previsão legal se aplica tanto aos procedimentos quanto aos processos contenciosos. Isso fica evidente quando se verifica o artigo 5º da Lei em referência, que dá tanto ao particular quanto ao Poder Público direito de iniciar um processo administrativo. Por outro lado, a norma do art. 24 estabelece prazo para a prática dos atos processuais em geral. Tal disposição não versa sobre a duração razoável do processo, o que supõe a análise do lapso temporal entre o início e o fim do processo. Se o processo, seja este o procedimento ou processo contencioso, é concluído dentro do prazo previsto em lei, não tem aplicação lógica o disposto no artigo mencionado. Isso porque, os atos praticados no processo não possuem um fim em si mesmo quando o que está em discussão é a temporalidade de sua prática. Jamais seria considerado nulo um processo caso um ou mais atos processuais tenha sido praticado com mais de cinco dias, se a duração do processo atendeu ao seu prazo legal de conclusão (se este prazo existir, obviamente).

O prazo do art. 49, por sua vez, está mais bem adaptado à lógica do processo em sentido estrito. Isto porque, trata de prazo para a decisão após a instrução processual.

A norma desse dispositivo se aplica para a decisão e não para a fase procedimental, em que não se decide exatamente sobre um conflito de interesses, mas simplesmente são praticados atos visando uma pretensão administrativa. Ainda que se trate da fase contenciosa, o art. 49 em questão tem aplicação subsidiária ao processo contencioso tributário. É assim, porque o art. 69 da própria Lei nº 9.784, de 1999, dispõe: “Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei”. Como se sabe, o processo administrativo tributário federal é regido amplamente pelo Decreto nº 70.235, de 1972. No entanto, tratando-se do prazo para decidir, o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007 fixa o lapso temporal de 360 dias para a decisão, contados do protocolo da defesa. Assim, não tem aplicação o prazo do art. 49 da Lei nº 9.784, de 1999, porque existe lei específica sobre a lide tributária.

Em que pese o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007 estabelecer a obrigatoriedade de se decidir o processo contencioso no prazo de 360 dias, tal prazo é o que se considera na doutrina como “prazo impróprio” para a administração e não exatamente um “prazo próprio”. Isso porque, o legislador não estabeleceu consequências processuais para a inobservância desse prazo, especialmente a anulação do processo. 3

Assim, não tem aplicação ao caso os dispositivos legais invocados pela recorrente.

Acrescente-se, que na fase de constituição do crédito (procedimento de autuação), o art. 7º, §2º do Decreto nº 70.235, de 1972 estabelece o prazo de sessenta dias para conclusão do procedimento, prorrogável por igual período.

Assim, havendo necessidade, é possível prorrogar-se esse prazo até a conclusão da fiscalização. No caso concreto foi o que ocorreu. A decisão da DRJ demonstra que o procedimento foi prorrogado três vezes (fl.125) por meio de notificações feitas ao contribuinte com o objetivo de colher elementos para a conclusão da fiscalização, que dependiam de informações suas. Assim, o próprio contribuinte deu causa às prorrogações, razão pela qual, não existe nenhuma nulidade nesse sentido se as prorrogações foram devidamente justificadas.

No tocante ao princípio da duração razoável do processo, este Relator possui o entendimento pessoal de que a norma do parágrafo único do art. 173 do CTN prevê hipótese de duração razoável do processo tributário administrativo, englobando tanto a fase procedimental (não contenciosa) quanto a fase processual em sentido estrito (contenciosa). 4

(...)Em linhas gerais, parte da doutrina interpreta a norma do § único do art. 173 do CTN como hipótese de prescrição intercorrente. Para Hugo de Brito Machado, por exemplo, uma vez notificado o contribuinte de qualquer forma sobre o lançamento tributário, inicia-se a contagem do prazo de cinco anos, devendo a Fazenda resolver definitivamente sobre a validade ou não do lançamento dentro deste prazo, sob pena de prescrição intercorrente. 5 Outros, como Luciano Amaro, sustentam ser o caso de regra que antecipa o termo inicial do prazo para constituição do crédito tributário. 6

Nosso entendimento é que a regra do § único do art. 173 do CTN anteviu a necessidade de duração razoável do processo administrativo tributário como um todo. Isso porque, para ser o caso de prescrição intercorrente, seria necessário previsão legal expressa nesse sentido, como ocorre com o processo de execução fiscal, em que o § 3º do art. 40 da Lei nº 6.830, de 1980 estabelece explicitamente essa hipótese de prescrição. Ressalte-se que o reconhecimento desse tipo de prescrição somente se tornou pacífico depois de sua inclusão na lei de execução fiscal, pela Lei nº 11.051, de 2004.

Por outro lado, não é o caso de antecipação do termo inicial do lançamento, porque a norma ficaria adstrita aos casos de lançamento direto, como no IPTU e IPVA, tendo que se supor que o Fisco teria realizado um ato preparatório ao lançamento para que o prazo de cinco anos iniciasse, o que não é comum ocorrer.

Quanto ao argumento da duração razoável esta teria amparo no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal. No fundo, conforme sustentamos a partir da segunda edição do livro de nossa autoria, a tese da duração razoável do processo como disciplinadora da norma do § único do art. 173 do CTN chega ao mesmo resultado do entendimento da prescrição intercorrente, pois ambas extinguiriam o crédito tributário pelo decurso do prazo superior a cinco anos, definido no dispositivo em referência. Assim, nossa divergência com a tese da prescrição intercorrente não é de conteúdo, mas simplesmente de terminologia.

Na obra também fazemos a ressalva de que a jurisprudência deste Conselho Administrativo é contrária ao nosso entendimento acadêmico. Tanto assim que a súmula CARF nº 11 é categórica: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”. No livro também apontamos precedentes do STF, todos – a bem da verdade – anteriores à Constituição Federal de 1988; e outros, do STJ, já posteriores à Constituição. Tais precedentes seguem a linha de que a prescrição do direito de a Fazenda exigir o crédito tributário é aplicável somente à execução fiscal, e não ao processo administrativo. Para esses julgados, ainda que o contencioso administrativo dure mais do que cinco anos, somente iniciará a contagem do prazo de prescrição da execução fiscal depois de encerrada a fase administrativa, inclusive se tiver havido processo contencioso, custe o tempo que custar. 7

Com efeito, considerando que o entendimento deste relator em obra acadêmica sobre o assunto conclui que a norma do § único do art. 173 do CTN chega à mesma conclusão prática de que se trata de prescrição intercorrente no processo administrativo, vejo-me obrigado a separar meu entendimento de autor de obra jurídica de minhas funções de Conselheiro deste colegiado administrativo.

Assim, a súmula nº 11 deste CARF prevê expressamente o seguinte: “Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”. Conforme o art. 45, VI do RICARF, o Conselheiro está vinculado às súmulas do órgão. Com base nesses fundamentos, ressaltando o meu entendimento pessoal como autor, tenho que me vincular à súmula nº 11.

Dessa forma, afasto a alegação de nulidade do processo administrativo tributário por ofensa à duração razoável do processo, prevista no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal (Processo nº 11516.003917/2008-38 Recurso Voluntário Acórdão nº 1302-004.693 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 11 de agosto de 2020 Recorrente ONEWG MULTICOMUNICAÇÃO LTDA Interessado FAZENDA NACIONAL – Cleucio Santos Nunes - Relator)

Dessa forma, por entender que o julgado acima trata das idênticas alegações feitas pelo recorrente, rejeito a preliminar suscitada por entender que o princípio da duração razoável do processo não se aplica ao procedimento de fiscalização, especialmente quando o contribuinte deu causa às prorrogações que retardaram a conclusão do procedimento. Apesar do tempo transcorrido desde a atuação até a decisão definitiva do processo contencioso, não cabe a aplicação do princípio da duração razoável do processo administrativo tributário.

DA PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Preliminar de Prescrição Intercorrente

A Recorrente alega a ocorrência *PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE*, pois *ultrapassado prazo superior à 5 (cinco) anos contados do transcurso do prazo de 360 dias,*

previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007, entre a data do protocolo da impugnação e a ciência Acórdão.

Todavia, a Súmula 11 do CARF é clara no sentido de que:

“Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal”.

Sabe-se que o efeito vinculante atribuído à Súmula CARF nº 11, em 2018, se traduz na obrigatoriedade de adoção e aplicação de seu conteúdo a todos os seus destinatários, afastando toda e qualquer orientação em sentido diverso.

Isso se deve pelo fato de que, enquanto um processo administrativo tributário perdurar, o tributo não se constitui definitivamente. Somente com a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, com a conclusão do mencionado processo administrativo tributário é que se inicia o prazo prescricional de 5 (cinco) anos para a Fazenda ajuizar a execução fiscal, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

O impedimento do curso do prazo prescricional se dá também porque o inciso III, do artigo 151, do Código Tributário Nacional, determina que a defesa ou recurso administrativo suspendem a exigibilidade do crédito tributário. E, se o tributo não pode ser exigido, não pode ser executado.

Em razão desta suspensão da exigibilidade do crédito, firmou-se o entendimento de que não corre o prazo prescricional durante o curso do processo administrativo tributário, não havendo que se falar, portanto, em prescrição intercorrente na esfera administrativa tributária.

Outro não é o entendimento jurisprudencial, consoante se verifica das decisões do ínclito Superior Tribunal de Justiça bem como do egrégio Supremo Tribunal Federal, abaixo transcritas (grifos nossos):

Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado: “APELAÇÃO CÍVEL E AGRAVO RETIDO - TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO QUE FORA ANTERIORMENTE IMPUGNADO NA VIA ADMINISTRATIVA - SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA – MANUTENÇÃO – AGRAVO RETIDO QUE SE NEGA PROVIMENTO - NÃO HÁ OFENSA AO PRINCÍPIO DO JUIZ NATURAL, NEM AO PRINCÍPIO DA IDENTIDADE FÍSICA DO JUIZ, A REMESSA DOS AUTOS AO GRUPO DE SENTENÇA PARA JULGAR A CAUSA – PRECEDENTES DO TJRJ E STJ – ARGÜICÃO DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E DE VIOLAÇÃO À RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO, NO SENTIDO DE IMPOSSIBILITAR A DISCUSSÃO JUDICIAL POR JÁ ESTAR PRESCRITO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, ARGUMENTO QUE SE REJEITA – PROCESSO ADMINISTRATIVO QUE PERMANECEU PARALISADO POR 12 ANOS, DE 1993 A 2005 – CONTUDO, NÃO OCORREU A PRESCRIÇÃO POIS, SEGUNDO O STJ, EM RECURSO REPETITIVO, O INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL SOMENTE SE INICIA APÓS A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, COM O ENCERRAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NO MÉRITO, NÃO FORAM COMPROVADAS AS ALEGAÇÕES DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO, NEM DE CERCEAMENTO DE DEFESA – AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM RAZÃO DA VENDA DAS MERCADORIAS NELE DISCRIMINADAS SEM A EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS - NÃO É POSSÍVEL O

RECONHECIMENTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM RELAÇÃO A UMA DAS MERCADORIAS DO AUTO DE INFRAÇÃO, DIANTE DA FALTA DE PROVAS PARA TANTO – NÃO HÁ RESPALDO LEGAL PARA A ALEGAÇÃO DE RETROATIVIDADE MAIS BENIGNA DE LEI PARA O CONTRIBUINTE – RECURSOS DESPROVIDOS”. [...]. Diante do exposto, com base no art. 544, § 4º, II, a, do CPC e no art. 21, § 1º, do RI/STF, conheço do agravo para negar-lhe provimento. Publique-se. Brasília, 12 de fevereiro de 2016. Ministro Luís Roberto Barroso Relator Documento assinado digitalmente. (STF - ARE n. 944.955/RJ, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 12/02/2016, publicado em 16/02/2016).

Posto isso, exprimindo os entendimentos das mais altas cortes julgadoras do Poder Judiciário, alinhado à inteligência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, explicitada pela Súmula Vinculante CARF nº 11, rejeito a preliminar de incidência da prescrição intercorrente suscitada.

Pelos motivos acima expostos, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente.

DO MÉRITO

No que diz respeito ao mérito do Recurso Voluntário, apenas remanesce a insurgência do contribuinte quanto ao indeferimento do pleito da aplicação de alíquotas reduzidas de CSLL e IRPJ no que diz respeito a supostos serviços médicos que teriam sido lançados a alíquotas de 32% ao invés de 8% para IRPJ e 12% para a CSLL.

Sem razão o contribuinte, apesar dos fundamentos utilizados pelo recorrente se compactuem com o entendimento deste relator, é certo que faltou a comprovação expressa de que as atividades desenvolvidas pelo contribuinte tenham efetivamente se mostrado serviços hospitalares com o conceito ampliado para o caso concreto, razão pela qual adoto os fundamentos do Acórdão recorrido como fundamento de decidir do presente Acórdão.

Dessa forma, por concordar com os fundamentos utilizados no Acórdão recorrido, me utilizo do artigo 57, §3º, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, passo a reproduzir o voto naquilo que ainda é controvertido:

Constam deste processo os Autos de Infração do IRPJ, da CSLL, da COFINS e da Contribuição para o PIS, referentes aos fatos geradores dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, decorrentes da apuração das infrações RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA e APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO.

De início, merece ser destacado que a contribuinte não impugnou os Autos de Infração relativos a infrações ocorridas no primeiro trimestre do ano-calendário de 2007. A ciência desses autos ocorreu em 22/03/2012 e a única impugnação apresentada pela contribuinte foi recebida em 19/07/2012.

Em relação aos Autos de Infração com ciência em 19/06/2012, passa-se à análise dos itens impugnados.

A Impugnante alegou que a fiscalização enquadrava todas as consultas por ela realizadas como consultas "simples", tributadas com base de cálculo majorada, mas esse entendimento não merece prosperar pelos seguintes motivos:

- o serviço "consulta médica" é classificado nos "serviços complexos ou mistos", já que, além da mera obrigação de fazer (a realização da consulta), envolve uma outra consistente num procedimento médico complexo, acompanhado quase sempre de um serviço classificado dentro dos chamados "serviços hospitalares" (como raio X, por exemplo);

- a jurisprudência do STJ é no sentido de que somente as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos é que devem ser tributadas com majoração de base de cálculo;

- o Auditor Fiscal, quando fiscalizou 1o trimestre de 2007 (MPF 0510500.2011.00255), apurou valores de tributos não pagos, e os cobrou, na completude, à base de cálculo de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, sem fazer qualquer distinção entre serviços hospitalares e consultas simples. Ora, se a diferença entre os tipos de consultas não foi relevante naquele Auto, referente ao mesmo exercício, causa estranheza a relevância agora apontada.

Primeiro, deve-se destacar que foi a própria contribuinte que, após intimação, apresentou um rateio de sua receita total, informando a receita originada de consultas médicas e as receitas oriundas de serviços hospitalares. Foram esses valores, as receitas originadas de consultas médicas, que a Autoridade Fiscal lançou nos Autos de Infração.

Por outro lado, existe a Solução de Consulta nº 36 - Cosit, de 19 de abril de 2016, que trata da interpretação da legislação tributária federal, onde a Interessada informa que tem por objeto a prestação de serviços médicos especializados em ortopedia, traumatologia e medicina de recuperação funcional. Em vista disso, apresenta dúvida quanto ao correto percentual de presunção que deve aplicar à receita bruta decorrente dessa atividade, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em regime de lucro presumido. Mais especificamente, questiona o enquadramento de seu caso concreto ao disposto nos arts. 15, § 1º, III, "a", e 20, caput, da Lei nº 9.249, de 1995, que estabelecem os coeficientes de presunção de 8% e 12%, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente.

De acordo com a referida solução de consulta, evidencia-se que excluem-se do conceito de serviços hospitalares as simples consultas médicas, por não estarem relacionadas a atividades desempenhadas em âmbito hospitalar e que havendo o desempenho, pela mesma pessoa jurídica, de atividades diversificadas, será aplicado o percentual de presunção correspondente a cada uma delas.

O texto citado da Solução de Consulta nº 36 - Cosit, de 19 de abril de 2016, é o seguinte:

"11 A sistemática de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na opção pelo lucro presumido, passa pela aplicação dos percentuais definidos nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, à receita bruta auferida pela pessoa jurídica:

(...)

12 Conforme se extrai da leitura dos dispositivos transcritos, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ devido pelos contribuintes optantes pelo regime do lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelece, em seu caput, um percentual geral de 8% (oito por cento) a ser aplicado sobre a receita bruta auferida no período de apuração pela pessoa jurídica. Já em seu § 1º, são estipulados percentuais específicos para determinadas atividades, dentre os quais se destaca o de 32% (trinta e dois por cento), previsto no inciso III, alínea "a", incidente sobre a receita bruta decorrente da prestação de serviços em geral, à exceção da prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, além dos demais expressamente discriminados pelo dispositivo. A essas atividades, excluídas da regra específica do § 1º do art. 15, aplica-se a regra geral (8%) constante do caput do artigo.

13 Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, também na sistemática de lucro presumido, o caput do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, fixa o percentual geral de 12% (doze por cento) a recair sobre a receita bruta auferida no período, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o § 1º, III, do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento). Visto que os serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia (e outros) estão entre as exceções do § 1º, III, “a”, do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, tem-se que à receita bruta advinda dessas atividades deve-se aplicar o percentual de 12% (doze por cento).

14 Constata-se, ainda, que o benefício de utilização dos percentuais reduzidos de presunção do lucro, para obtenção da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, relativamente aos indigitados serviços de assistência à saúde, está restrito às empresas organizadas sob a forma de sociedade empresária e que, cumulativamente, atendam às normas estabelecidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

15 No que se refere ao sentido da expressão “serviços hospitalares”, é importante ressaltar que esse conceito sofreu diversas alterações em sua regulamentação ao longo do tempo até o advento da Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 5 de janeiro de 2015, que, ao modificar a redação do art. 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, conferiu àquela expressão o alcance que se encontra atualmente em vigor. (...)

19 Nesse ponto, é importante acentuar o disposto no art. 19, incisos IV e V, c/c com §§ 4º e 5º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013: (...)

20 Significa dizer que a RFB deve observância às decisões judiciais definitivas de mérito, proferidas de modo desfavorável à Fazenda Nacional, em sede de julgamentos realizados nos termos dos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Essa matéria encontra-se regulamentada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, que dispõe da seguinte forma: (...)

21 A decorrência prática disso é que o conceito de serviços hospitalares acima reproduzido deve guardar harmonia com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial (Resp) nº 1.116.399/BA, submetido ao rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), haja vista que essa decisão foi incluída pela PGFN em lista de dispensa de recorrer ou contestar, informada à RFB por meio da Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 30 de agosto de 2012. O Anexo à referida Nota trata, em seu item 52, do julgado aludido, delimitando a matéria decidida nos termos que seguem:

“DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DECIDIDA: definição do conceito de serviços hospitalares para fins de aplicação das alíquotas reduzidas de IRPJ e CSLL previstas na Lei 9.249/95. Ficou decidido que deve ser feita uma interpretação objetiva do termo levando em consideração a atividade prestada e não o prestador da atividade. Por tal razão, não se podem aplicar as alíquotas reduzidas a toda a receita bruta auferida pelo estabelecimento, mas apenas ao montante recebido referente às atividades de natureza hospitalar praticadas pelo estabelecimento e sujeitas ao benefício fiscal. A partir da vigência da Lei 9.249/95, apenas as atividades de natureza hospitalar são beneficiadas pelo regime de alíquotas reduzidas de IRPJ e CSLL previsto pela referida lei, mesmo que prestadas por empresa que não tenha estrutura hospitalar, pois se enquadra a atividade como de natureza hospitalar (critério objetivo) e não o prestador do serviço (critério subjetivo). Atentar-se para as observações do enunciado acima que excetuam a aplicação do presente julgado aos casos específicos nelas tratados.” (grifou-se) (...)

26 Ainda em relação à caracterização dos serviços hospitalares, cumpre evidenciar os exatos termos do Resp nº 1.116.399/BA, cujo entendimento deve ser reproduzido nas decisões exaradas pela RFB. A ementa daquele julgado deixou assentado que:

“ (...) 3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares ‘aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde’, de sorte que, ‘em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos’ (...)”. (grifou-se)

27 Sendo assim, excluem-se do conceito de serviços hospitalares as simples consultas médicas, por não estarem relacionadas a atividades desempenhadas em âmbito hospitalar, mas, sim, em consultórios médicos. Aliás, essa ressalva consta de uma das observações presentes no item 52 do anexo à Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012:

“OBSERVAÇÃO: O benefício não se aplica às consultas médicas, nem mesmo quando realizadas no interior de hospitais, de modo que só abrange parcela das receitas da sociedade que decorre da prestação de serviços hospitalares propriamente ditos. Ressaltamos que o STF não reconheceu repercussão geral com relação a este tema (AI 803.140).”

28 Para finalizar esse assunto, vale realçar o disposto no § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, pelo qual havendo o desempenho, pela mesma pessoa jurídica, de atividades diversificadas, será aplicado o percentual de presunção correspondente a cada uma delas. Sendo assim, a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares sujeita-se ao percentual de 8% (oito por cento), para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, e de 12% (doze por cento), para o cômputo da base de cálculo da CSLL. Já no que toca à prestação de serviços em geral, a pessoa jurídica deve aplicar sobre a receita bruta subsequente o percentual de 32% (trinta e dois por cento).

29 Essa segregação também está explicitada Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, na parte que expõe o resumo do julgado:

“ (...) Ficou consignado que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95. (...)” (grifou-se)

(...)

Em sua defesa a Impugnante alegou que a jurisprudência do STJ é no sentido de que somente as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos é que devem ser tributadas com majoração de base de cálculo.

Tal assertiva não se sustenta diante da Nota Explicativa PGFN/CRJ nº 1.114, de 2012, que, em suas observações presentes no item 52 de seu anexo, esclarece que o benefício não se aplica às consultas médicas, nem mesmo quando realizadas no interior de hospitais, ou seja, pouca importa o local da prestação do serviço. Mesmo que a consulta médica seja prestada no interior de hospital, não terá direito ao benefício.

A Impugnante também alegou que sua "consulta médica" é classificada nos "serviços complexos ou mistos", já que, além da mera obrigação de fazer (a realização da consulta), envolve uma outra consistente num procedimento médico complexo, classificado dentro dos chamados "serviços hospitalares" (como raio X, por exemplo).

Como foi visto na Solução de Consulta nº 36 - Cosit, de 19 de abril de 2016, a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da contribuinte

genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal.

Se forem realizados exames complementares durante a consulta médica, a nota fiscal de prestação de serviços deverá evidenciar a parcela da receita atribuível a cada um dos serviços, aplicando-se o percentual de 8% à receita decorrente da realização de exames e de 32% à receita relativa à consulta, sendo que, havendo o desempenho, pela mesma pessoa jurídica, de atividades diversificadas, será aplicado o percentual de presunção correspondente a cada uma delas.

Dessa forma, caberia à Impugnante comprovar que as receitas de consultas médicas, por ela própria informadas, compreenderiam também exames complementares. Caberia a ela apresentar as notas fiscais com a discriminação da parcela da receita atribuível relativa a cada um dos serviços, para ser possível a aplicação do percentual de 8% à receita decorrente da realização de exames e de 32% à receita relativa à consulta.

Todavia, as notas fiscais apresentadas com a impugnação não discriminam os serviços prestados de forma a possibilitar a distinção dos valores correspondentes às consultas e aos serviços hospitalares, propriamente ditos.

Assim, correta a autuação promovida pela Autoridade Fiscal, que considerou como base de cálculo dos tributos lançados os valores das consultas médicas pela própria contribuinte informados.

A Impugnante ainda alegou que o Auditor Fiscal, quando fiscalizou 1o trimestre de 2007, apurou valores de tributos não pagos, e os cobrou à base de cálculo de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, sem fazer qualquer distinção entre serviços hospitalares e consultas simples.

Neste ponto, deve-se esclarecer que nos Autos de Infração relativos ao 1º trimestre de 2007 não consta a infração APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO, os lançamentos referem-se tão somente a omissão de receita e a Autoridade Fiscal aplicou a alíquota de 8%, mais favorável à contribuinte, por ainda não ter conhecimento das receitas oriundas de consultas médicas, que somente foram informadas posteriormente. Além disso, esses Autos de Infração não foram impugnados.

Como último argumento, a Impugnante alegou que a tributação sobre "consulta simples" estaria equivocada, pois estaria havendo dupla tributação, uma vez que, na cobrança, o Auditor não descontou o percentual de 8% na base de cálculo do IRPJ e de 12% na base de cálculo da CSLL que já foram pagas, mas não levadas em consideração.

Tais considerações não correspondem às apurações das bases de cálculo dos Autos de Infração, onde no Demonstrativo de Apuração do IRPJ verifica-se que foi aplicada a diferença de coeficiente, no caso, de 24%. Já no Demonstrativo de Apuração da CSLL, verifica-se que também foi aplicada a diferença de coeficiente, no caso, de 20%. Corretas estão, portanto, as diferenças de coeficiente aplicadas nas apurações das bases de cálculo efetivadas pela Autoridade Fiscal.

Por fim, também entendo que a multa de ofício deve ser mantida nos termos da reapuração realizada pelo Acórdão recorrido, excluindo-se os pagamentos que já foram considerados nos termos do art. 44, inciso I da Lei 9430/1996.

Portanto, utilizando-se, pois, das razões de decidir acima expostas, entendo por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa