



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10530.001130/2005-48
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº **1802-000.933 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 30/06/2011
Matéria IRPJ
Recorrente LEITE & FEIGL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. 1º TRIMESTRE de 2000.

Constatado na DIPJ/2001 apuração do IRPJ com base no lucro presumido, conclui-se haver imposto declarado previamente, antes do lançamento de ofício, com pagamento a homologar em relação ao primeiro trimestre de 2000, portanto, cabível a aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional no que se refere ao prazo decadencial para a lavratura do auto de infração. No caso presente, o início da contagem do prazo é o da ocorrência do fato gerador do tributo, 31/03/2000 e o termo final, 31/03/2005.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES E LIGADOS À MEDICINA. LEI INTERPRETATIVA.

O art. 29 da Lei nº 11.727 de 23/06/2008, ao dar nova redação à alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, denota sua natureza interpretativa, tornando claro em quais condições e quais atividades ligadas à medicina e serviços hospitalares deverão ter aplicação de 8% sobre a receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do lucro presumido.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. CONFIGURAÇÃO.

O percentual de 8% para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ na forma do Lucro Presumido somente se aplica nos casos de prestação de serviços médicos, quando cumpridos os requisitos estipulados na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marco Antonio Nunes Castilho, Nelso Kichel, André Almeida Blanco e Gilberto Baptista.

Relatório

Por economia processual e bem descrever o litígio adoto o relatório da decisão recorrida (fls.209/210) que a seguir transcrevo:

*Trata o presente processo, do auto de infração de fls. 134 a 147, lavrado em 16/05/2005, que pretende a cobrança do **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ**, no valor de **R\$ 31.275,51** (trinta e um mil e duzentos e setenta e cinco reais e cinquenta e um centavos), relativo aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, além da multa de ofício e dos juros de mora calculados até 29/04/2005.*

De acordo com a descrição dos fatos do auto de infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, o lançamento foi efetuado sob a seguinte alegação: aplicação incorreta do coeficiente de 8% (oito por cento) sobre as receitas da atividade de prestação de serviços, quando o correto seria de 32% das receitas das atividades, pois a empresa não presta serviços hospitalares.

Cientificada da autuação em 18/05/2005, a interessada protocoliza petição na repartição competente em 06/05/2005, fls. 149 a 155, apresentando, em síntese, as seguintes alegações:

- a) "que a empresa, como assinalado em sua identificação, é uma pessoa jurídica de direito privado com fins lucrativos com objetivo de prestação de serviços médicos, mais especificamente na especialidade de gastroenterologia, cuja descrição dos fins da sociedade está assim redigido no seu primeiro contrato social — o objetivo da sociedade será a exploração de ramo de clínica médica e cirurgia em geral";*
- b) "que posteriormente, como de praxe, o contrato foi alterado, procurando atualizá-lo às diversas mudanças legislativas, passando o objetivo a ter a seguinte descrição, conforme cláusula segunda da alteração contratual de 31 de maio de 2002 — o objetivo da sociedade passa a ser: exploração do ramo de clínica médica, consultórios médicos, medicina estética e exames diagnósticos";*
- c) "assim, a sociedade sempre esteve aparelhada para a prestação de serviços hospitalares, como se comprova dos equipamentos registrados no ativo da empresa (folhas do Livro Diário anexas), destinados à prática de procedimentos médicos e exames laboratoriais que requerem, em alguns casos, anestésias e acompanhamento constante de pacientes, tais como: Cirurgia do Aparelho Digestivo; Cirurgia Vídeo- Laparoscópica; Vídeo*

Endoscopia Digestiva Alta; Esclerose de Varizes do Esôfago; Retirada de Corpo Estranho; Hepatologia; etc.";

d) "que o Decreto 3.000/99, consolidando a legislação do imposto de renda, em seu art. 223 repete o disposto no art. 15, da Lei 9.249/95 ... tal dispositivo, porém, não determina o que se considera serviço hospitalar. Diante de tal cenário, a própria Secretaria da Receita Federal passou a observar o estabelecido pelo órgão regulador do sistema de saúde em nosso país, o Ministério da Saúde";

e) "assim, consolidando tal entendimento, a SRF editou a Instrução Normativa nº 306/2003, que em seu artigo 23 relaciona uma série de atividades consideradas serviços hospitalares, para fins de aplicação do percentual de 8% no cálculo da base do imposto de renda, baseada na Portaria 1.884/1994 do Ministério da Saúde";transcrevendo trechos da IN 306/2003, aduz que " além de eleger em seu contrato social objetivos típicos de serviços hospitalares, em seu dia a dia realiza inúmeras atividades relacionadas pela IN 306;

g) citando trechos do Ato Declaratório Interpretativo nº 18, de 23 de outubro de 2003, alega que, " ante o rol de provas carreadas a esta peça, está mais que comprovada a prestação de serviços de caráter hospitalar pela empresa. Salienta, ainda, que além dos sócios, outros 07 profissionais trabalham para a sociedade, como se vê da relação anexa. Junta, também, notas fiscais de serviço médicos terceirizados para outras empresas, restando demonstrado o cumprimento de todas as exigências para caracterizar a empresa como prestadora de serviços hospitalares";

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente o lançamento conforme decisão proferida mediante o Acórdão nº 15-16.134, de 03 de julho de 2008 (DRJ/Salvador/BA), fls.209/216, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Consideram-se sem efeito as alegações contestando a existência de crédito tributário regularmente constituído, se desacompanhadas de prova, eis que o ônus da prova compete ou cabe a quem alega os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito.

LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO.

COEFICIENTE. SERVIÇOS MÉDICOS.

Para fins de determinação do lucro presumido, deve ser aplicado o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta relativa à prestação de serviços médicos não caracterizados como de natureza hospitalar.

Processo nº 10530.001130/2005-48
Acórdão n.º **1802-000.933**

S1-TE02
Fl. 3

A recorrente foi cientificada do referido acórdão, em 21/08/2008, conforme Aviso de Recebimento (AR), (fl.220), e, interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em 27/08/2008, (fl.221/230) alegando, no essencial, as mesmas razões expendidas na impugnação acima relatadas, portanto, desnecessário repeti-las.

Ao final requer seja provido o presente recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Antes de tratar do mérito do litígio em julgamento, embora a Recorrente não tenha se pronunciado quanto ao prazo decadencial, por se tratar de questão de ordem pública, e, de prazo extintivo para a constituição do crédito tributário, há de se verificar o prazo legal para ser efetuado o lançamento de ofício do IRPJ relativo ao 1º trimestre de 2000, considerando haver a empresa adotado no ano calendário de 2000, a apuração trimestral do tributo com base no lucro presumido.

Sabe-se que para os fatos geradores ocorridos a partir de 1997, com a edição da Lei nº 9.430/96, o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ter como regra a apuração trimestral, independente da base de cálculo ser o lucro real, presumido ou arbitrado.

Portanto, para as pessoas jurídicas que optaram pelo lucro presumido, o fato gerador do imposto ocorre no último dia de cada trimestre do ano calendário, data da apuração do lucro presumido.

Quanto ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, há de se verificar qual o prazo legal para ser efetuado o lançamento de ofício, do IRPJ, considerando o fato gerador ocorrido no último dia do primeiro trimestre de 2000 (31/03/2000).

Inicia-se a análise pela transcrição dos artigos 150 e 173 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

...

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Registre-se que, em passado recente vinha compartilhando com o entendimento dos que laboram na tese de que a regra contida no § 4º do artigo 150 só tem efeito de antecipar a decadência, em relação à regra contida no art 173 da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional – CTN ou seja, ao invés de ocorrer em cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte, ocorre em cinco anos a contar do fato gerador no caso de lançamento por homologação; no entanto, curvo-me aos precedentes no STJ, nos termos do RESP nº 973.733 – SC, submetido ao regime do art. 543 – C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, ou seja, com efeito repetitivo, que, julgado em 12 de agosto de 2009, desloca a regra de contagem do prazo decadencial para o art. 173, inciso I, do CTN, quando inexistente pagamento a homologar ou declaração prévia do débito.

Consta da DIPJ/2001, fl.012, que o lucro presumido foi a forma de tributação do lucro adotado pela empresa no ano calendário de 2000, sabendo-se que a opção do lucro presumido, via de regra, é manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do IRPJ correspondente ao primeiro período de apuração, no caso, o primeiro trimestre de 2000.

Nesse ponto, verifica-se à fl.014, que o contribuinte declarou IRPJ a pagar no valor de R\$ 997,02 no 1º trimestre/2000, não constando nos autos débito relativo ao IRPJ declarado; pelo que se conclui haver imposto declarado previamente, antes do lançamento de ofício, com pagamento a homologar em relação ao primeiro trimestre de 2000. Portanto, cabível a aplicação do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional no que se refere ao prazo decadencial para a lavratura do auto de infração.

Destarte, considerando que o fato gerador trimestral do IRPJ (1º trimestre) relativo ao ano calendário de 2000 ocorreu sob a égide da Lei nº 9.430/96, no último dia do trimestre acima (31/03/2000), data da apuração do lucro presumido, e que, o contribuinte tomou ciência do lançamento somente em 18/05/2005 (fl.134), o prazo para a administração lançar eventuais diferenças, referentes ao 1º trimestre de 2000 (31/03/2000), findou em 31/03/2005, havendo, portanto, em 18/05/2005, transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos, previsto no art.150, § 4º do CTN para o Fisco efetuar o lançamento da diferença do IRPJ, ou seja, constituir o crédito tributário relativo ao mencionado período de apuração.

Desse modo é de se afastar a exigência do IRPJ em relação ao primeiro trimestre de 2000.

Desnecessário frisar que em relação ao 2º trimestre de 2000, o prazo decadencial para o lançamento se estenderia até 30/09/2005. Assim, passa-se a analisar, o mérito, em relação aos demais períodos de apuração dos anos calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003.

O litígio decorre da decisão administrativa que manteve o auto de infração, tendo em vista a pessoa jurídica haver apurado o IRPJ a menor, por aplicação indevida do percentual de 8% em vez de 32% para determinar o lucro presumido relativo aos trimestres de 2000, 2001, 2002 e 2003.

A recorrente, insistindo pela aplicação do percentual de 8% na determinação do lucro presumido, fundamenta-se no fato de que é uma pessoa jurídica de direito privado com fins lucrativos com **objetivo de prestação de serviços médicos**. Diz que, a sociedade está e sempre esteve aparelhada para a prestação de serviços hospitalares, como se comprova dos equipamentos registrados no Ativo da empresa (folhas do Livro Diário anexas), destinados à prática de procedimentos médicos e exames laboratoriais que requerem, em alguns casos, **anestésias e acompanhamento constante de pacientes, tais como: Cirurgia do Aparelho Digestivo; Cirurgia Vídeo-Laparoscópica; Vídeo-Endoscopia Digestiva Alta; Esclerose de Varizes do Esôfago; Retirada de Corpo Estranho; Hepatologia; etc**, e que, "além dos sócios, outros 07 profissionais trabalham para a sociedade, como se vê da relação anexa. Junta, também, notas fiscais de serviço médicos terceirizados para outras empresas, restando demonstrado o cumprimento de todas as exigências para caracterizar a empresa como prestadora de serviços hospitalares".

Analizando os autos constata-se que a atividade cadastrada da pessoa jurídica junto à Receita Federal, inclusive constante das DIPJs apresentadas, é: "Atividades de clínica médica (clínicas, consultórios e ambulatórios)", bem como do contrato social, fl. 161, consta como objeto social: "a exploração do ramo de clínica médica, consultórios médicos e exames diagnósticos".

O balanço geral encerrado em 31/12/1998, onde consta o valor irrisório de R\$ 900,00, no imobilizado referente a equipamentos médicos, bem como a soma do imobilizado no total de R\$ 7.425,36 demonstra claramente que a sociedade não está e nem esteve aparelhada para a prestação de serviços hospitalares que demanda estrutura física condizente para a execução de serviço médico hospitalar.

A recorrente não comprovou que possui quadro de funcionários, possui apenas 02 sócios médicos. Tais fatos indicam que os serviços prestados eram efetuados pelos sócios e referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, ainda que juntadas cópias de notas fiscais emitidas por terceiros (fls. 171 a 206), em favor da autuada.

Com efeito, a base de cálculo do imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, é determinada mediante a aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, *verbis*:

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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

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

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

~~*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;*~~

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; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

Grifei.

Sabe-se que, regra geral a lei tributária não retroage aos fatos pretéritos. No entanto o artigo 106 do CTN dispõe que a lei se aplica a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.

Nesse contexto excepcional de aplicação retroativa da lei, entendo que o art. 29 da Lei nº 11.727 de 23/06/2008, ao dar nova redação à alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, denota natureza interpretativa, ao tornar claro em quais condições e quais atividades ligadas à medicina e serviços hospitalares deverão ter aplicação de 8% sobre a receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do lucro presumido. A mencionada lei, no caso, em nada inovou, apenas limitou-se a esclarecer a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/95 que tinha significado duvidoso haja vista a grande quantidade de solução de consultas e atos normativos e interpretativo expedidos pela Secretaria da Receita Federal, sobre a matéria em comento.

A recorrente não cumpre os requisitos legais para que sua atividade seja considerada prestação de serviços hospitalares, pois, conforme já visto, a contribuinte não é constituída por empresários, nem pode ser considerada sociedade empresária, nos termos do atual Código Civil, Lei nº 10.406, de 10/01/2002, *verbis*:

"Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

Depreende-se do artigo 982 que, as sociedades empresárias são pessoas distintas dos sócios, titularizam seus próprios direitos e obrigações.

De acordo com a alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a prestadora dos serviços nele elencados deve ser organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa. Assim, a prestadora dos serviços hospitalares precisa ser caracterizada como sociedade empresária.

Ora, a pessoa jurídica que presta serviços por intermédio da atuação, apenas, dos sócios, e de profissão regulamentada, não configura sociedade empresária, mas sim pessoa jurídica não

empresária, pessoa jurídica simples, de serviços de profissão regulamentada. É o caso dos presentes autos.

O percentual de 8% para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ na forma do Lucro Presumido somente se aplica nos casos de prestação de serviços médicos, quando cumpridos os requisitos estipulados na alínea “a”, do inciso III, do art. 15, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Destarte, não havendo a Recorrente demonstrado estar enquadrada na exceção contida na alínea “a”, do inciso III, do art. 15, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, qual seja, ser prestadora 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*, não há motivação legal para a aplicação de 8% sobre a receita bruta para a determinação de sua base de cálculo pelo lucro presumido, devendo permanecer com a aplicação do percentual de 32%, e por consequência deve ser mantido o auto de infração.

Diante do exposto, voto no sentido DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar o IRPJ relativo ao primeiro trimestre de 2000 e manter a exigência em relação aos demais períodos de apuração.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa.