



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 10855.723867/2013-62 |
| ACÓRDÃO | 1101-001.850 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 14 de outubro de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | CLINICA ORTOPEDICA DR CRISTOVAM MIGUEL FILHO LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ALÍQUOTA APLICADA.

O percentual de presunção a ser aplicado para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas atividades de prestação de serviços é de 32%.

SERVIÇOS HOSPITALARES. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. EMPRESÁRIO. NECESSIDADE COMPROVAÇÃO MATERIAL DO SERVIÇOS NESTA MODALIDADE.

Cabe o coeficiente de presunção de 8% para apuração da base de cálculo do lucro presumido nas atividades de serviços hospitalares, desde que seja desenvolvida por sociedade empresária ou empresário regularmente constituída, além de materialmente comprovada a prestação de serviços nesta modalidade, na forma da legislação de regência, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

REGISTRO JUCESP. CONSTITUIÇÃO.

O registro dos atos constitutivos da sociedade junto a JUCESP é ato obrigatório a constituição da empresa, não sendo tal conduta simplesmente declaratória.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LIMITE. ISENÇÃO. CONTABILIDADE. LIVRO DIÁRIO. REGISTRO.

A ausência de escrituração contábil regular de todas as despesas incorridas e receitas auferidas pela empresa, demonstra que a contabilidade da contribuinte não espelha a real movimentação do período, sendo que para apuração e distribuição do lucro acima do permitido pela legislação tal requisito é necessário para que seja isento.

O livro diário é um documento de exigência obrigatória para a escrituração comercial e contábil das Empresas e, seu registro em órgão competente, é condição legal e fiscal como elemento de prova, inclusive em juízo, perante qualquer entidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2010, 2011

IRRIF. FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA

A responsabilidade na retenção do imposto de renda na fonte é da fonte pagadora dos rendimentos e provém de dispositivo legal.

A falta de retenção do imposto de renda e a constatação desta infração após a declaração de ajuste anual sujeita a aplicação de multa isolada no percentual de 75% sobre os valores que não sofreram a retenção.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

CLINICA ORTOPEDICA DR CRISTOVAM MIGUEL FILHO LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, IRRF e Multa Regulamentar, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao anos-calendário 2010 e 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 549/596, Relatório Fiscal, de e-fls. 215/241, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

A) IRPJ E CSLL:

1) LUCRO PRESUMIDO

APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

Aplicação incorreta do percentual de determinação do Lucro Presumido de 8 % sobre as receitas tributáveis auferidas, quando o correto seria de 32 %, o que acarretou as diferenças a menor de IRPJ apurado e recolhido/declarado pela contribuinte, conforme Relatório Fiscal em anexo.

B) MULTA REGULAMENTAR

1) DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO

Multa devida em decorrência de falta de retenção na fonte de imposto conforme descrito no Relatório Fiscal em anexo:

C) IRRF

1) MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DOS JUROS DE MORA

Juros exigidos isoladamente conforme descrito no Relatório Fiscal anexo.

Após regular processamento, a contribuinte fora cientificada dos Autos de Infração em 16/10/2013 (AR e-fl. 599), e apresentou impugnação, de e-fls. 605/630, a qual fora julgada

improcedente pela 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 09-73.273, de 06 de dezembro de 2019, de e-fls. 653/676, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 31/03/2010 a 31/12/2011

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O percentual de presunção a ser aplicado para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nas atividades de prestação de serviços é de 32%.

SERVIÇOS HOSPITALARES. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. EMPRESÁRIO.

Cabe o coeficiente de presunção de 8% para apuração da base de cálculo do lucro presumido nas atividades de serviços hospitalares, desde que seja desenvolvida por sociedade empresária ou empresário regularmente constituída.

REGISTRO JUCESP. CONSTITUIÇÃO

O registro dos atos constitutivos da sociedade junto a JUCESP é ato obrigatório a constituição da empresa, não sendo tal conduta simplesmente declaratória.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. LIMITE. ISENÇÃO. CONTABILIDADE. LIVRO DIÁRIO. REGISTRO

A ausência de escrituração contábil de todas as despesas incorridas e receitas auferidas pela empresa, demonstra que a contabilidade da empresa não espelha a real movimentação do período, sendo que para apuração e distribuição do lucro acima do permitido pela legislação tal requisito é necessário para que seja isento.

O livro diário é um livro de exigência obrigatória para a escrituração comercial e contábil das Empresas e, seu registro em órgão competente, é condição legal e fiscal como elemento de prova, inclusive em juízo, perante qualquer entidade.

IRRF. FONTE PAGADORA. MULTA ISOLADA

A responsabilidade na retenção do imposto de renda na fonte é da fonte pagadora dos rendimentos e provém de dispositivo legal.

A falta de retenção do imposto de renda e a constatação desta falta após a declaração de ajuste anual sujeita a aplicação de multa isolada no percentual de 75% sobre os valores que não sofreram a retenção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 689/719, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra o Acordão recorrido, o qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo para tanto que a acusação fiscal, no sentido de que a contribuinte não se caracterizaria como sociedade empresária, eis que o contrato social não estaria registrado na JUCESP, além de não possuir formalmente empregados com competência técnica para realização da atividade fim, não representa a realidade dos fatos.

Transcreve em sua peça recursal a legislação que regulamenta a matéria, notadamente o inciso III, § 1º, do artigo 15, da Lei nº 9.249/1995, ressaltando que se enquadra na exceção legal que determina a aplicação do percentual de 8% (ou 12% no caso da CSLL), uma vez ser *contribuinte que, concomitantemente, (i) for sociedade empresária, (ii) atender as normas da Anvisa e (iii) prestar serviços hospitalares, de auxílio diagnóstico, de terapia, de patologia clínica, de imgenologia, de anatomia patológica, de citopatologia, de medicina nuclear, de análises clínicas, de patologias clínicas.*

Disserta sobre os serviços prestados pela recorrente, defendendo que se enquadram nos hospitalares, mesmo porque esse fato sequer fora objeto de contestação pela autoridade lançadora. Ressalta que *presta serviços médicos ambulatoriais, inclusive atendimento de urgências e realização de cirurgias*, consoante se comprova das Licenças de Funcionamento, de e-fls. 190 e 194. No mesmo sentido, esclarece que a contribuinte desenvolve, ainda, serviços de fisioterapia e radiologia, também comprovados mediante as Licenças de Funcionamento, de e-fls. 192/197, os quais se incluem na classe de serviços hospitalares, na esteira das normas que disciplinam o tema, corroboradas pela jurisprudência transcrita na peça recursal.

Assevera que, *ainda que se pudesse sustentar que nem todas as receitas auferidas pela recorrente referem-se a serviços em relação aos quais deve ser adotado o percentual reduzido, é incontestável que ao menos parte das receitas auferidas está relacionada a serviços vinculados àquele percentual, pelo que o entendimento neste sentido tornaria necessária a baixa dos autos em diligência para verificação e constatação dos novos valores.*

Em defesa de sua pretensão, sustenta que o fato de o contrato social não restar registrado na JUCESP, até 31/05/2011, não tem o condão de afastar a natureza de sociedade empresária da contribuinte, sobretudo considerando que é *a forma de exercício da atividade enquanto empresa que desencadeia os efeitos tributários previstos na legislação*. Mais a mais, alega que aludido ato na Junta Comercial possui natureza declaratória e não constitutiva.

Aduz que *o registro do contrato social na Jucesp em junho de 2011 não é fato impeditivo ao reconhecimento do caráter empresarial da sociedade, ainda mais em se tratando de período imediatamente anterior, de modo que a verificação do caráter empresarial da sociedade se dá pela forma de exercício e do objeto da sociedade.*

Explicita que, mesmo considerando que se tornou sociedade empresária somente em 01/06/2011, deveriam ter sido adotados os percentuais de 8% e 12% para a apuração do IRPJ e CSLL, respectivamente, pelo menos, a partir do 2º trimestre de 2011.

A corroborar sua tese, ou seja, o caráter empresarial da recorrente, faz referência aos documentos de e-fls. 198/214, os quais evidenciam que o município de Sorocaba negou a ela a opção pelo recolhimento do ISS em valores fixos exatamente por ter constatado que ela não se enquadrava como sociedade uniprofissional, mas assumia caráter empresarial, o que se comprova que ainda que o contrato social da recorrente, por equívoco, não estivesse registrado perante registro do comércio, ela, de fato, exercia suas atividades com caráter empresarial.

No que se refere à acusação de que a recorrente possui apenas um empregado e que não há prova de que os serviços não são prestados exclusivamente pelos sócios, também manifesta seu insurgimento sob o fundamento de que o inciso III do §1º do artigo 15 da lei nº 9.249/95 nem exige que o contribuinte mantenha determinada quantidade de empregados, nem veda que os serviços sejam prestados exclusivamente pelos sócios.

Acrescenta que nos autos do processo administrativo nº 10855.723865/2013-73 a própria autoridade fiscal atribui à recorrente a fruição de serviços prestados por diversos empregados contratados, afirmando, ainda, que a recorrente contaria inclusive com a prestação de serviços de uma gerente administrativa.

Em outras palavras, defende ser fato afirmado pela autoridade fiscal que, além de contar com os serviços de uma empregada contratada em seu nome, a recorrente contou com a prestação de serviços por diversos outros funcionários, o que fora ignorado pelo julgador recorrido.

Infere que naqueles autos a autoridade fiscal reconheceu que a contribuinte prestou serviços de fisioterapia de maneira habitual e que terceirizou a prestação desses serviços mediante contratação de pessoa jurídica, o que revela o caráter empresarial da recorrente.

Relativamente à imputação de juros e multa por distribuição de lucros em montante excedente ao limite da isenção, como está intrinsecamente vinculado à aplicação do percentual de 32% na apuração dos tributos lançados, as argumentações acima lançadas se prestam a rechaçar, igualmente, essa suposta infração.

Opõe-se à consideração da escrita fiscal da contribuinte como imprestável, por ausência de registro de todas despesas no período, bem como diante do registro dos Livros Diários de 2010 e 2011 somente em 10/06/2013, por entender que o registro tardio do Livro Diário não é causa suficiente a autorizar a desconsideração da escrituração contábil do contribuinte, em razão da ausência de disposição legal neste sentido, sendo a norma utilizada pela fiscalização aplicável às empresas optantes pelo Lucro Real, o que não se vislumbra com a recorrente, do Lucro Presumido.

Traz à colação jurisprudência administrativa para amparar sua argumentação, no sentido de que a legislação comercial não estabelece prazo para registro do Livro Diário, não procedendo a acusação fiscal escorada em procedimento tardio desta natureza.

Quanto à acusação escorada na falta de registro de despesas pela recorrente, reitera que não seria motivo para desconsideração da escrituração fiscal da empresa, mormente considerando que *tais despesas foram atribuídas à recorrente pela própria autoridade fiscal no processo nº 10855.723865/2013-73*, onde a autoridade fiscal rateou entre a pessoa física e a pessoa jurídica as despesas cabíveis, em seu entender, a cada uma delas, demonstrando que havia condições de a fiscalização considerá-las no resultado da recorrente, imputando *tais despesas ao resultado, encontrando o lucro passível de distribuição segundo o limite de isenção*.

Em relação a acusação fiscal de que a distribuição de lucros não respeitou a participação de cada sócio no capital social da pessoa jurídica, afirma inexistir previsão legal para amparar o cálculo procedido pela fiscalização, especialmente levando-se a efeito o entendimento de que a apuração do lucro presumido ocorre trimestralmente, razão pela qual *caberia à autoridade fiscal apurar a parcela de lucro distribuída vinculada a cada período de apuração*.

Acrescenta inexistir *qualquer vedação legal a que os sócios, de comum acordo, deliberem a distribuição de lucros em proporção diversa daquela em que se divide o capital social*, como demonstrado no bojo do recurso.

Reitera que mesmo não tendo a distribuição de lucros respeitado o limite do valor apurado contabilmente, *não há que se falar em efeitos fiscais decorrentes de distribuição em proporção diversa daquela prevista no contrato social*, na linha do precedente citado no recurso voluntário.

Ademais, afirma que a *autoridade fiscal desconsiderou montante registrado na conta de lucros acumulados no balanço encerrado em 31/12/2009*, que daria suporte à distribuição de lucros realizada pela contribuinte, o que, associado com as demais alegações acima, reforça a tese na inexigibilidade da multa e juros isolados.

Contrapõe-se à aplicação do disposto no artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, c/c artigo 20 da Instrução Normativa nº 15/2001, que fundamentou o reajuste dos rendimentos sobre os quais deveria incidir o imposto, sustentando ser inaplicável a assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora, mesmo porque *a recorrente, ao tempo da transferência dos recursos, não tomou aqueles rendimentos como sujeitos à retenção do imposto. Ao contrário, tratou aqueles rendimentos como isentos*, não havendo se falar, consequentemente, em assunção do ônus.

Esclarece que *não houve qualquer manifestação da recorrente no sentido de assumir o ônus por eventual imposto incidente no pagamento daqueles rendimentos*, na forma que exige o artigo 725 do RIR, não havendo qualquer *elemento de prova que permite afirmar algo em sentido contrário*, não podendo esta vontade ser presumida.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum ora atacado*, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, IRRF e Multa Regulamentar, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao anos-calendário 2010 e 2011, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 549/596, Relatório Fiscal, de e-fls. 215/241, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

D) IRPJ E CSLL:

2) LUCRO PRESUMIDO

APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

Aplicação incorreta do percentual de determinação do Lucro Presumido de 8 % sobre as receitas tributáveis auferidas, quando o correto seria de 32 %, o que acarretou as diferenças a menor de IRPJ apurado e recolhido/declarado pela contribuinte, conforme Relatório Fiscal em anexo.

E) MULTA REGULAMENTAR

2) DEMAIS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES

MULTA POR FALTA DE RETENÇÃO NA FONTE DE IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO

Multa devida em decorrência de falta de retenção na fonte de imposto conforme descrito no Relatório Fiscal em anexo:

F) IRR

2) MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DOS JUROS DE MORA

Juros exigidos isoladamente conforme descrito no Relatório Fiscal anexo.

Com mais especificidade, a autoridade lançadora entendeu por bem proceder nova apuração dos tributos devidos pela contribuinte, com aplicação do percentual de 32% para determinação da base de cálculo do lucro presumido, ao contrário de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) adotado pela contribuinte, diante dos seguintes fatos constantes do TVF, de e-fls. 215/241:

“[...]

Da apuração da base de cálculo do Lucro Presumido.

7 A apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social com base no lucro presumido é regida pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seus artigos 15 e 20, cujas partes de maior interesse ao presente relatório são reproduzidas abaixo:

[...]

8 É oportuno destacar que o cálculo do lucro presumido pela aplicação de uma porcentagem de 8% representa a concessão automática de um desconto de 92% em favor da contribuinte, a título de custos e demais despesas por ela presumidamente suportados. Utilizando-se o percentual de 32%, esse desconto passa a ser de 68%, o qual, apesar de menos expressivo, continua atrativo, especialmente nos casos em que o empreendimento não dependa de custos e despesas que suplantem esse coeficiente.

9 Examinando a escrituração contábil apresentada pela empresa e os dados informados em DIPJ, é possível estabelecer a relação entre a receita bruta anual, o lucro líquido apurado e os custos e despesas totais.

[...]

10 O resultado desse exame indica que a contribuinte não necessitou arcar com gastos elevados, pois a relação entre custos/despesas efetivos e receita bruta é muito aquém dos dispêndios calculados pelos coeficientes de presunção de 68% (100% - 32%), no caso de serviços em geral, e de 92% (100% - 8%), nas eventuais situações enquadradas como serviços hospitalares.

11 Com a nova redação do artigo 15, § 1º, III, a, da Lei nº 9.249/95, alterada pela Lei nº 11.727/08, foi ampliada a lista de atividades de prestação de serviço que não se submetem ao percentual de 32% para a determinação da base de cálculo do lucro presumido, incluindo-se, ao lado dos serviços hospitalares, os de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imangenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas. Talvez seja, com base nessa alteração, que a contribuinte esteja se amparando para utilizar o coeficiente de determinação do lucro de 8% para Imposto de Renda e de 12% para Contribuição Social.

12 Acontece que, por outro lado, estipulou-se que, para se beneficiar do coeficiente de 8%, as prestadoras desses serviços devem ser organizadas sob a forma de sociedade empresária e atender às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

13 Assim, além do critério objetivo relacionado ao tipo de atividade desenvolvida, prescreveu-se a observância de um critério subjetivo, exigindo-se que o contribuinte se estabeleça empresarialmente para fazer jus à taxação attenuada.

14 A figura do empresário e o modo de organização das sociedades são disciplinados pelo Código Civil, especialmente nos artigos a seguir reproduzidos:

[...]

15 Pelo teor desses dispositivos, afere-se que a sociedade empresária tem por objeto social o exercício de atividade própria de empresário, enquanto que, na sociedade simples, essa característica não é encontrada.

16 A sociedade empresária obriga-se ao registro na Junta Comercial e a sociedade simples deve se inscrever no Registro Civil de Pessoas Jurídicas do local de sua sede.

17 O parágrafo único do artigo 966 do Código Civil dispõe que não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

18 Nesse contexto, a definição de “elemento de empresa” torna-se relevante para classificar as pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais em sociedades empresárias ou sociedades simples.

[...]

22 Com base nessa doutrina, infere-se que a designação “elemento de empresa” vincula-se à forma como certa atividade é desenvolvida, considerando-se empresário aquele que responde pelo exercício de serviços intelectuais por meio de uma estrutura complexa, em que seu esforço pessoal dirige-se prioritariamente à organização dos fatores de produção para disponibilizar ao mercado o trabalho exercido por pessoas a seu serviço, mesmo que subsidiariamente continue praticando a atividade-fim.

23 Portanto, é essa a conformação necessária para que a pessoa jurídica da área de saúde faça jus à aplicação do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do lucro presumido a partir do ano-calendário de 2009, quando entrou em vigor a Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

24 Diante dessas considerações, analisando o Contrato Social da empresa e suas Alterações, constamos que:

a) desde a constituição da empresa, em 26/03/1985, até a Alteração Contratual de 01/06/2011, ou seja, até dia 31/05/2011, a contribuinte era uma pessoa jurídica enquadrada como sociedade simples, pois a forma de constituição da sociedade expressa no Contrato Social de 26/03/1985 e Alteração Contratual de 12/08/1988, que vigorou até 31/05/2011, era Sociedade Civil de Cotas de Responsabilidade Limitada, cujos Contrato Social e Alteração foram devidamente registrados no 1º Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas de Sorocaba-SP;

b) somente com a Alteração Contratual de 01/06/2011, a contribuinte deixou de ser sociedade simples, pois essa Alteração Contratual teve por objetivo principal

alterar a classificação da pessoa jurídica para Sociedade Limitada, arquivando, a partir daí, suas alterações na Junta Comercial – JUCESP;

c) pelo menos até 31/05/2011, a forma de constituição da sociedade foi de pessoa jurídica enquadrada como sociedade simples, registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, descumprindo, assim, um dos requisitos exigidos para a utilização de percentagens reduzidas na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

25 Por outro lado, não basta estar juridicamente organizada sob a forma de sociedade empresária e registrando suas alterações contratuais na Junta Comercial.

26 A empresa prestadora dos serviços, além de estar organizada sob a forma de sociedade empresária, o que pressupõe a existência de estrutura empresarial, em que se reúnem fatores de produção e circulação, de forma massificada, com profissionalismo, economicidade, tem de valer-se de profissionais contratados para exercício da atividade de saúde a qual a pessoa jurídica se dedica.

27 Conforme consulta nos sistemas de informações Previdenciárias, mais especificamente na Relação dos Trabalhadores Constantes no Arquivo SEFIP, dos anos calendário de 2010 e 2011, prestadas pela empresa, bem como o Quadro de Horário de Trabalho encaminhado pela empresa em atendimento à intimação (vide item 4), a pessoa jurídica possui um único empregado contratado pela Clínica, com vínculo empregatício, que é a Auxiliar de Enfermagem Srª Rute Ferreira de Souza, com horário de trabalho das 8:00 às 17:00 (de segunda à sexta-feira), com horário de refeição das 12:00 às 13:00; e das 8:00 às 12:00 (aos sábados).

28 Considerando o período sob fiscalização, as regras vigentes estão assentadas na Lei nº 11.727/2008 e no ADI nº 18/2003 relativamente a considerarem-se serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

29 O elemento de empresa a que a norma se refere diz respeito a um dos fatores a serem agregados dentro de um conjunto de atividades organizadas, que busca atingir os objetivos sociais da organização. Não pode a simples prestação de serviços profissionais na área médica ser entendida como elemento de empresa. Para tal ser considerado, é necessário haver uma organização econômica da atividade empresária, em que a profissão intelectual constitua um dos elementos da organização.

30 Mais especificamente no âmbito da administração tributária federal, e tendo em vista a definição da abrangência do conceito de serviços hospitalares para fins de aplicação do disposto no art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, desde a edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23/10/2003, os esclarecimentos contidos em seu bojo, acerca dos elementos que

devem ser levados em conta na investigação do caráter empresarial da pessoa jurídica, devem ser considerados. São eles:

[...]

31 Em suma, no que diz respeito a essa ordem de requisitos, a pessoa jurídica precisa ter, em seu quadro funcional, empregados com competência técnica para realizar sua atividade fim sem a necessidade de atuação dos sócios.

32 A atividade fim da contribuinte em fiscalização, conforme disposta no Contrato Social e Alterações, é a “Prestação de Serviços Médicos Ambulatoriais, podendo eventualmente, atender urgências e realizar cirurgias”.

33 Como comprovado nos registros e livros fiscais, a contribuinte somente tem um empregado contratado na função de Auxiliar de Enfermagem. Não possui empregados com competência técnica para realizar sua atividade fim sem a necessidade de atuação dos sócios (médicos). Tampouco há comprovação de que os serviços não foram efetuados exclusivamente pelos sócios.

34 O que efetivamente caracteriza a pessoa jurídica como sociedade simples ou empresária será o modo de explorar seu objeto. O objeto social explorado sem empresarialidade (isto é, sem profissionalmente organizar os fatores de produção) confere à sociedade o caráter de simples, enquanto a exploração empresarial do objeto social caracteriza a sociedade como empresária.

35 Assim, além de a contribuinte estar enquadrada como sociedade civil, desde a constituição até o dia 31/05/2011, a teor do contrato de constituição e alterações que apresentou à fiscalização, as receitas declaradas não provieram de serviços hospitalares ou de auxílio à saúde oriundos de exploração empresarial, tal como define a legislação.

36 Com base nas informações escrituradas nos Livros Razão da contribuinte, elaboramos planilha denominada “Demonstrativo das Receitas 2010 e 2011”, contendo os valores das Receitas de Prestação de Serviços (conta contábil 4.1.10. - Consultas e Convênios) dos anos-calendário de 2010 e 2011. Aplicamos sobre a Receita Tributável a diferença do coeficiente de 32 % para 8% (Imposto de Renda) e para 12% (Contribuição Social) para fins de determinação das bases de cálculo do lucro presumido e da contribuição social devidos. Os valores apurados encontram-se demonstrados na planilha denominada “Demonstrativo das Diferenças de IR e CSLL Apuradas pela Fiscalização 2010 e 2011”.

[...]

39 Os documentos e alegações apresentados pela contribuinte não modificam o entendimento seja pelo motivo dela ser uma sociedade civil, desde a constituição até o dia 31/05/2011, seja por não comprovarem que as receitas declaradas provieram de serviços hospitalares ou de auxílio à saúde oriundos de exploração empresarial.

40 CONCLUIMOS que as receitas declaradas não provieram de serviços hospitalares ou de auxílio à saúde oriundos de exploração empresarial, tal como define a legislação, assim, estão sujeito a aplicação do coeficiente de 32% sobre suas receitas para determinação do lucro. O Imposto de Renda e a Contribuição Social foram apurados pela fiscalização com base na diferença do coeficiente de 32% para o de 8 % (Imposto de Renda) e para 12% (Contribuição Social) utilizados pela contribuinte. As diferenças apuradas encontram-se descritas na planilha denominada “Demonstrativo das Diferenças Apuradas pela Fiscalização 2010 e 2011” e foram exigidas mediante auto de infração.

Do local de funcionamento da pessoa jurídica.

41 Constatamos, ainda, que nos Livros Razão e Diário dos anos-calendário de 2010 e 2011, apresentados pela contribuinte, não há despesas administrativas ou de funcionamento escrituradas.

42 No mesmo endereço de funcionamento da pessoa jurídica CLÍNICA ORTOPÉDICA DR. CRISTOVAM MIGUEL FILHO LTDA, CNPJ 54.328.869/0001-99, o principal sócio proprietário e administrador, Sr. Cristovam Miguel Filho, CPF 795.237.658-68, exerce sua atividade profissional de médico, como autônomo, auferindo rendimentos do trabalho não-assalariado.

43 Analisando as despesas escrituradas no Livro-Caixa da pessoa física Cristovam Miguel Filho, apresentados em face do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0811000-2013-00389-3, constatou-se que o sócio administrador da pessoa jurídica escriturou no Livro Caixa da pessoa física várias despesas de custeio, porém essas despesas são comuns e utilizadas tanto para o desempenho da atividade profissional da pessoa física como médico (Dr. Cristovam Miguel Filho), como também para o desempenho da atividade da pessoa jurídica Clínica Ortopédica Dr. Cristovam Miguel Filho Ltda, CNPJ 54.328.869/0001-99, pois, no mesmo endereço, Av. Washington Luiz, nº 1.540, Sorocaba/SP, funciona o consultório do médico (pessoa física) e a Clínica (pessoa jurídica). Assim, há uma utilização em comum de material de expediente, de consumo, de limpeza, gastos de energia, água, telefone, empregados contratados (receppcionistas, escriturária, serviços gerais, técnico em radiologia).

44 Várias despesas, conforme Anexos denominados “Despesas Pagas pela PJ – Ano 2010” e “Despesas Pagas pela PJ – Ano 2011”, foram pagas a débito de conta corrente bancária em nome da pessoa jurídica Clínica Ortopédica Dr. Cristovam Miguel Filho Ltda, CNPJ 54.328.869/0001-99, e não foram consideradas na escrituração contábil e na apuração do lucro na contabilidade da Pessoa Jurídica.

45 Há, também, uma Nota Fiscal, do Ano-calendário de 2010, e um Pedido, do Ano-calendário de 2011, conforme Anexo denominado “NF e Pedido no Nome da PJ 2010 e 2011”, emitidos em nome da pessoa jurídica Clínica Ortopédica Dr. Cristovam Miguel Filho Ltda, CNPJ 54.328.869/0001-99, que, também, não foram considerados na escrituração contábil e na apuração do lucro na contabilidade da Pessoa Jurídica, a saber:

[...]

46 Assim, analisando os Livros Fiscais e a escrituração contábil da contribuinte, pessoa jurídica Clínica Ortopédica Dr. Cristovam Miguel Filho Ltda, CNPJ 54.328.869/0001-99, verificamos que a pessoa jurídica não escriturou nenhuma despesas de custeio. Somente escriturou despesas com pró-labore dos sócios, com salários de uma única funcionária, na função de Auxiliar de Enfermagem, e os tributos devidos pela pessoa jurídica. Não se pode aceitar ou entender que a pessoa jurídica não teve despesas com material de expediente, de consumo, de limpeza, gastos de energia, água, telefone, ou que não necessitou de serviços de recepcionistas, de escriturária, de serviços gerais, de limpeza e de técnicos em radiologia.

47 As duas entidades, pessoa física do sócio e a pessoa jurídica (Clínica), mantém suas atividades no mesmo endereço, compartilham as mesmas instalações, utilizam os mesmos empregados, luz e água, material de expediente, limpeza e consumo.

Dos Reflexos na Escrituração Contábil e Fiscal e nos Lucros Distribuídos pela Pessoa Jurídica Clínica Ortopédica Dr. Cristovam Miguel Filho Ltda, CNPJ 54.328.869/0001-99:

[...]

53 Pela fiscalização das despesas do Livro-Caixa do sócio Cristovam Miguel Filho, contribuinte pessoa física, ficou constatado que diversas despesas escrituradas no Livro-Caixa, na verdade, referem-se a despesas da pessoa jurídica, pois há comprovação de despesas pagas pela pessoa jurídica, notas fiscais emitidas em nome da pessoa jurídica, despesas comuns utilizadas tanto pela pessoa física, como pela pessoa jurídica, pois dividem o mesmo espaço, estrutura e funcionários e, ainda, despesas que são relacionadas às receitas recebidas pela pessoa jurídica e não recebidas pela pessoa física.

54 Ao declarar todas as despesas na Pessoa Física, aumenta (indevidamente) o Lucro contábil na pessoa jurídica, distribuindo lucros com valor com isenção maior do que o cabível (limite permitido).

55 No caso em questão, grande parte das despesas foi efetuada em nome da Pessoa Física, porém foram necessárias para obtenção da receita da Pessoa Jurídica, além de outros exemplos de que as despesas declaradas são comuns a Pessoa Física e a Jurídica, pois dividem o mesmo espaço e utilizam a mesma estrutura de funcionamento.

[...]

64 No caso em exame, os Livros Diários referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, além de não conter o registro de todas as despesas efetuadas pela empresa, somente foram registrados no Ofício de Registro Civil - 2º Sub. de Sorocaba/SP, em 10/06/2013, data posterior à data prevista para a entrega

tempestiva das declarações de rendimentos dos correspondentes exercícios financeiros.

65 Diante disso, conclui-se que, como já demonstrado, além de as despesas da pessoa jurídica não terem sido todas escrituradas na contabilidade, os livros Diários não foram registrados em órgão competente dentro do prazo estabelecido pela legislação, razão pela qual não há possibilidade de o contribuinte beneficiar-se de limite de isenção superior ao calculado segundo as regras próprias da pessoa jurídica optante pelo lucro presumido.

Dos Valores Distribuídos acima do Limite de Isenção.

66 A seguir está demonstrado o valor passível de distribuição com base no Lucro Presumido da empresa, já considerando o coeficiente de 32 % para fins de determinação das bases de cálculo do lucro presumido e da contribuição social devidos, conforme disposto no item 40.

[...]

71 Ocorreu que a pessoa jurídica distribuiu lucro a maior que o limite permitido, com isenção de imposto, conforme demonstrado a seguir, cujos valores deverão ser tributados na pessoa física dos sócios e servir de base para lançamento de multa de ofício isolada na pessoa jurídica, em face da falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Da Multa de Ofício isolada por falta de retenção e recolhimento do Imposto na Fonte.

72 Diante dos fatos relatados, concluímos que a contribuinte deixou de reter e recolher o imposto de renda incidente sobre os valores distribuídos a maior a título de distribuição de lucros, pois deveria ter retido e recolhido o correspondente imposto de renda na fonte – IRRF, nos termos do artigo 717 do RIR/99:

[...]

74 Por tratar-se de rendimentos sujeitos ao ajuste na declaração de rendimentos dos beneficiários, a retenção constitui mera antecipação do imposto de renda devido, afastando a possibilidade de sua exigência na fonte pagadora depois de ultrapassado o prazo de entrega, pelo beneficiário, da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) sem a respectiva retenção na fonte.

75 O lançamento na pessoa jurídica, contribuinte, ora em fiscalização, limitará-se ao lançamento da multa e dos juros lançados isoladamente, não alcançando o imposto cuja retenção e recolhimento deixou de ser antecipado pela fonte pagadora.

76 A incidência do imposto de renda na fonte sobre remunerações dos administradores está disciplinada no art. 637 do RIR/99:

[...]

79 Constatada a falta de retenção do imposto após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual dos sócios beneficiários (pessoas físicas), serão exigidos da fonte pagadora dos rendimentos a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual.

[...]

81 Assim, a falta de retenção e a falta de recolhimento constituem infração da legislação tributária. A responsabilidade por essa infração é da fonte pagadora, embora dela não se possa mais exigir o imposto após o encerramento do prazo para a entrega da declaração de ajuste anual do beneficiário.

82 A punição para a falta de retenção e recolhimento do IRRF é prevista no art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002. Esse dispositivo dispõe que a falta de retenção e recolhimento sujeita a fonte pagadora à multa de que trata do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, duplicada na forma do seu § 1º, quando for o caso. A falta de pagamento ou recolhimento é uma das hipóteses previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que enseja a aplicação das multas nele combinadas:

[...]

Dos Juros Isolados por falta de retenção e recolhimento do Imposto na Fonte.

85 Constatada a falta de retenção do imposto, e após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual dos sócios beneficiários (pessoas físicas), serão exigidos da fonte pagadora dos rendimentos, além da multa de ofício, os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, conforme disposto no art. 722 do RIR/99 e no Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24/09/2002:

[...]"

Conforme se extrai dos extensos fatos relatados pela autoridade lançadora, em suma, a fiscalização constatou que a contribuinte aplicava percentual de 8% para determinação do Lucro presumido, quando o correto seria 32%, uma vez não atender os pressupostos legais para tanto, inscritos no artigo 15 e 20, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, por não se enquadrar como sociedade empresária que presta serviços hospitalares, seja porque formalmente era constituída, pelo menos, até 31/05/2011, como sociedade simples, ou mesmo em razão de sequer possuir estrutura empresarial, com corpo de funcionários/empregados de competência técnica para realizar sua atividade fim, sem a necessidade de atuação dos sócios. Destarte, a contribuinte possuía no período fiscalizado somente um funcionário, auxiliar de enfermagem, registrado no seu quadro.

Diante desse cenário, com aplicação do percentual adequado para fins de determinação do Lucro Presumido, associado com a constatação da escrituração contábil sem inclusão das despesas da empresa, conclui-se pela redução dos lucros passíveis de distribuição, além de distribuídos desproporcionalmente às cotas dos sócios (sem previsão contratual para tanto), o que ensejou a distribuição acima do limite da isenção e, por conseguinte, desaguou na aplicação da multa de ofício isolada na pessoa jurídica, em face da falta de retenção e recolhimento do IRRF, além dos juros isolados pelo mesmo motivo.

Eis o extrato dos fatos apurados pela fiscalização!

Por sua vez, inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, contestando cada uma das infrações apuradas, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

No mérito, após substancioso relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra o Acordão recorrido, o qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo para tanto que a acusação fiscal, no sentido de que a contribuinte não se caracterizaria como sociedade empresária, eis que o contrato social não estaria registrado na JUCESP, além de não possuir formalmente empregados com competência técnica para realização da atividade fim, não representa a realidade dos fatos.

Transcreve em sua peça recursal a legislação que regulamenta a matéria, notadamente o inciso III, § 1º, do artigo 15, da Lei nº 9.249/1995, ressaltando que se enquadra na exceção legal que determina a aplicação do percentual de 8% (ou 12% no caso da CSLL), uma vez ser *contribuinte que, concomitantemente, (i) for sociedade empresária, (ii) atender as normas da Anvisa e (iii) prestar serviços hospitalares, de auxílio diagnóstico, de terapia, de patologia clínica, de imangenologia, de anatomia patológica, de citopatologia, de medicina nuclear, de análises clínicas, de patologias clínicas.*

Disserta sobre os serviços prestados pela recorrente, defendendo que se enquadram nos hospitalares, mesmo porque esse fato sequer fora objeto de contestação pela autoridade lançadora. Ressalta que *presta serviços médicos ambulatoriais, inclusive atendimento de urgências e realização de cirurgias*, consoante se comprova das Licenças de Funcionamento, de e-fls. 190 e 194. No mesmo sentido, esclarece que a contribuinte desenvolve, ainda, serviços de fisioterapia e radiologia, também comprovados mediante as Licenças de Funcionamento, de e-fls. 192/197, os quais se incluem na classe de serviços hospitalares, na esteira das normas que disciplinam o tema, corroboradas pela jurisprudência transcrita na peça recursal.

Assevera que, *ainda que se pudesse sustentar que nem todas as receitas auferidas pela recorrente referem-se a serviços em relação aos quais deve ser adotado o percentual reduzido, é incontestável que ao menos parte das receitas auferidas está relacionada a serviços*

vinculados àquele percentual, pelo que o entendimento neste sentido tornaria necessária a baixa dos autos em diligência para verificação e constatação dos novos valores.

Em defesa de sua pretensão, sustenta que o fato de o contrato social não estar registrado na JUCESP, até 31/05/2011, não tem o condão de afastar a natureza de sociedade empresária da contribuinte, sobretudo considerando que é a forma de exercício da atividade enquanto empresa que desencadeia os efeitos tributários previstos na legislação. Mais a mais, alega que aludido ato na Junta Comercial possui natureza declaratória e não constitutiva.

Aduz que o registro do contrato social na Jucesp em junho de 2011 não é fato impeditivo ao reconhecimento do caráter empresarial da sociedade, ainda mais em se tratando de período imediatamente anterior, de modo que a verificação do caráter empresarial da sociedade se dá pela forma de exercício e do objeto da sociedade.

Explicita que, mesmo considerando que se tornou sociedade empresária somente em 01/06/2011, deveriam ter sido adotados os percentuais de 8% e 12% para a apuração do IRPJ e CSLL, respectivamente, pelo menos, a partir do 2º trimestre de 2011.

A corroborar sua tese, ou seja, o caráter empresarial da recorrente, faz referência aos documentos de e-fls. 198/214, os quais evidenciam que o município de Sorocaba negou a ela a opção pelo recolhimento do ISS em valores fixos exatamente por ter constatado que ela não se enquadrava como sociedade uniprofissional, mas assumia caráter empresarial, o que se comprova que ainda que o contrato social da recorrente, por equívoco, não estivesse registrado perante registro do comércio, ela, de fato, exercia suas atividades com caráter empresarial.

No que se refere à acusação de que a recorrente possui apenas um empregado e que não há prova de que os serviços não são prestados exclusivamente pelos sócios, também manifesta seu insurgimento sob o fundamento de que o inciso III do §1º do artigo 15 da lei nº 9.249/95 nem exige que o contribuinte mantenha determinada quantidade de empregados, nem veda que os serviços sejam prestados exclusivamente pelos sócios.

Acrescenta que nos autos do processo administrativo nº 10855.723865/2013-73 a própria autoridade fiscal atribui à recorrente a fruição de serviços prestados por diversos empregados contratados, afirmando, ainda, que a recorrente contaria inclusive com a prestação de serviços de uma gerente administrativa.

Em outras palavras, defende ser fato afirmado pela autoridade fiscal que, além de contar com os serviços de uma empregada contratada em seu nome, a recorrente contou com a prestação de serviços por diversos outros funcionários, o que fora ignorado pelo julgador recorrido.

Infere que naqueles autos a autoridade fiscal reconheceu que a contribuinte prestou serviços de fisioterapia de maneira habitual e que terceirizou a prestação desses serviços mediante contratação de pessoa jurídica, o que revela o caráter empresarial da recorrente.

Relativamente à imputação de juros e multa por distribuição de lucros em montante excedente ao limite da isenção, como está intrinsecamente vinculado à aplicação do percentual de 32% na apuração dos tributos lançados, as argumentações acima lançadas se prestam a rechaçar, igualmente, essa suposta infração.

Opõe-se à consideração da escrita fiscal da contribuinte como imprestável, por ausência de registro de todas despesas no período, bem como diante do registro dos Livros Diários de 2010 e 2011 somente em 10/06/2013, por entender que *o registro tardio do Livro Diário não é causa suficiente a autorizar a desconsideração da escrituração contábil do contribuinte*, em razão da ausência de disposição legal neste sentido, sendo o norma utilizada pela fiscalização aplicável às empresas optantes pelo Lucro Real, o que não se vislumbra com a recorrente, do Lucro Presumido.

Traz à colação jurisprudência administrativa para amparar sua argumentação, no sentido de que a legislação comercial não estabelece prazo para registro do Livro Diário, não procedendo a acusação fiscal escorada em procedimento tardio desta natureza.

Quanto à acusação escorada na falta de registro de despesas pela recorrente, reitera que não seria motivo para desconsideração da escrituração fiscal da empresa, mormente considerando que *tais despesas foram atribuídas à recorrente pela própria autoridade fiscal no processo nº 10855.723865/2013-73*, onde a autoridade fiscal rateou entre a pessoa física e a pessoa jurídica as despesas cabíveis, em seu entender, a cada uma delas, demonstrando que havia condições de a fiscalização considerá-las no resultado da recorrente, imputando *tais despesas ao resultado, encontrando o lucro passível de distribuição segundo o limite de isenção*.

Em relação a acusação fiscal de que a distribuição de lucros não respeitou a participação de cada sócio no capital social da pessoa jurídica, afirma inexistir previsão legal para amparar o cálculo procedido pela fiscalização, especialmente levando-se a efeito o entendimento de que a apuração do lucro presumido ocorre trimestralmente, razão pela qual *caberia à autoridade fiscal apurar a parcela de lucro distribuída vinculada a cada período de apuração*.

Acrescenta inexistir *qualquer vedação legal a que os sócios, de comum acordo, deliberem a distribuição de lucros em proporção diversa daquela em que se divide o capital social*, como demonstrado no bojo do recurso.

Reitera que mesmo não tendo a distribuição de lucros respeitado o limite do valor apurado contabilmente, *não há que se falar em efeitos fiscais decorrentes de distribuição em proporção diversa daquela prevista no contrato social*, na linha do precedente citado no recurso voluntário.

Ademais, afirma que a *autoridade fiscal desconsiderou montante registrado na conta de lucros acumulados no balanço encerrado em 31/12/2009*, que daria suporte à distribuição de lucros realizada pela contribuinte, o que, associado com as demais alegações acima, reforça a tese na inexigibilidade da multa e juros isolados.

Contrapõe-se à aplicação do disposto no artigo 725 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, c/c artigo 20 da Instrução Normativa nº 15/2001, que fundamentou o reajuste dos rendimentos sobre os quais deveria incidir o imposto, sustentando ser inaplicável a assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora, mesmo porque *a recorrente, ao tempo da transferência dos recursos, não tomou aqueles rendimentos como sujeitos à retenção do imposto. Ao contrário, tratou aqueles rendimentos como isentos*, não havendo se falar, consequentemente, em assunção do ônus.

Esclarece que *não houve qualquer manifestação da recorrente no sentido de assumir o ônus por eventual imposto incidente no pagamento daqueles rendimentos*, na forma que exige o artigo 725 do RIR, não havendo qualquer *elemento de prova que permite afirmar algo em sentido contrário*, não podendo esta vontade ser presumida.

Em que pesem as substanciais razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido pelos seus próprios fundamentos.

Aliás, constata-se que a contribuinte simplesmente reiterou as razões da impugnação, sem qualquer eventual prova e/ou contraprova apresentada nesta oportunidade, razão pela qual peço vênia para transcrever excerto do Acórdão recorrido e adotar como razões de decidir, com fulcro no artigo 114, § 12º, do Regimento Interno do CARF, tendo em vista ter se debruçado com muita propriedade sobre a controvérsia posta em debate, senão vejamos:

“[...]

Uma das infrações contida no lançamento é a aplicação do coeficiente de presunção de 32% para prestação de serviços, no qual a autuada reclama não se enquadrar.

Em suas alegações afirma prestar serviços médicos ambulatoriais, inclusive atendimento de urgências, realização de cirurgias, serviços de fisioterapia e de radiologia e que com exceção dos serviços de fisioterapia e radiologia os demais incluem-se na classe de serviços hospitalares.

A controvérsia suscitada pela impugnante são os serviços hospitalares, da qual porventura ela se enquadra e que os serviços de fisioterapia estaria contemplado no §1º do art.15 da lei 9249/95.

[...]

Assim, há duas condições para aplicação do percentual de 8% nas atividades de fisioterapia, que seja, de direito e de fato, organizada como sociedade empresária e que atenda as normas da Anvisa.

A Instrução Normativa 480/2004 em seu art.27 traz a definição de serviços hospitalares:

[...]

Assim, passa os serviços hospitalares a ser interpretado de forma objetiva, privilegiando-se a natureza do serviço prestado em detrimento das características e da estrutura apresentadas pelo prestador.

Mas também há a previsão de que tais serviços sejam prestados por empresário ou sociedade empresária, bem como os serviços de radiologia, assim ser sociedade empresária ou empresário é um fato preponderante e necessário para se fazer jus ao uso do coeficiente de presunção de 8%.

Neste ponto transcrevo parte do relatório fiscal em que a autoridade lançadora define o que é sociedade empresária ou empresário:

[...]

O registro na JUCESP, ao contrário do que defende a impugnante, é ato necessário a sua constituição como empresária(o), e de acordo com a autoridade lançadora isto só se deu em 01/06/2011, até 31/05/2011 a impugnante era constituída sob a forma de Sociedade Civil de Responsabilidade Limitada, cujos contrato social e alteração foram devidamente registrados no 1º Cartório de Registro Civil de pessoas Jurídicas de Sorocaba -SP.

Assim, tal fato já é suficiente para se constatar que a condição necessária ao uso do coeficiente de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não se confirma, para nenhuma de suas atividades.

Entretanto, necessário se faz verificar se a impugnante presta ou não serviços hospitalares, como bem defende.

Após o entendimento exarado pelo STJ no Recurso Especial 1.116.399/BA passou a ser considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa.” a saber:

[...]

Assim, os serviços hospitalares desenvolvidos pela impugnante, eles e somente eles deveriam ter seu coeficiente de presunção de 8%, e somente a partir de 01/06/2011 entretanto, a autoridade lançadora informa em seu relatório fiscal:

[...]

A impugnante não contesta tal afirmação, e regularmente intimada pela autoridade lançadora a esclarecer e justificar as diferenças constatadas entre os valores apurados de IRPJ e CSLL, que serviram de base para o lançamento, alegou apenas que prestava serviços hospitalares.

Assim, as alegações de que presta serviços hospitalares e por isto seu índice de presunção deve ser 8% não coaduna com a verdade, vez que o mesmo

não trouxe a segregação das receitas de serviços hospitalares, esta e somente esta que estaria sujeita ao índice de presunção defendido, por isto não lhe cabe razão.

Em relação ao lançamento pela distribuição de lucros acima do limite de isenção permitido, a autoridade lançadora demonstrou que as despesas de custeio que pertenciam tanto a autuada, quanto aos profissionais pessoas físicas que dividiam o mesmo espaço, foram totalmente lançadas no livro caixa da pessoa física sócio da autuada Cristovam Miguel Filho. Abaixo transcrevo parte do relatório fiscal:

[...]

A ausência de escrituração de todas as despesas incorridas e receitas auferidas pela impugnante, demonstra que a contabilidade da empresa não espelha a real movimentação do período, sendo que, para apuração e distribuição do lucro acima do permitido pela legislação, tal requisito é necessário para que seja isento.

[...]

Assim, a empresa pode distribuir lucros acima do limite previsto, desde que demonstre através de sua escrituração contábil, feita em observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado na legislação acima descrita.

A impugnante alega que a autoridade lançadora entendeu que as despesas deveriam ser consideradas no seu resultado, mas tais despesas foram registradas no livro caixa da pessoa física, entretanto sua alegação é equivocada vez que o próprio conceito de despesa é "o gasto necessário para a obtenção de receita".

No caso em análise a pessoa física fica com as despesas, diminuindo assim o valor a pagar de tributos e a pessoa jurídica fica com as receitas, tendo um índice de presunção bem pequeno e sendo submetida a uma tributação reduzida, isto é realmente o melhor dos mundos.

Não há aferição de receitas sem o consequente dispêndio de despesas, o fato da empresa ser tributada pelo lucro presumido e ter o sócio profissional liberal permite a manobras como esta, despesa para um lado e lucros para o outro, o que não é aceitável do ponto de vista fiscal.

Outro fato necessário a ser esclarecido é que não cabe a autoridade lançadora corrigir os lançamentos contábeis da impugnante, as despesas deveriam ter sido escrituradas por ela e não consideradas pela autoridade fiscal, a autoridade lançadora tem a obrigação de verificar a correção e os valores que servem de base para cálculo dos impostos e contribuições devidos.

Deixar de escriturar as despesas foi uma escolha da contribuinte e não cabe a autoridade lançadora considerar e adotar providências necessárias para

sanar uma infração por ela cometida, caberia a impugnante a escrituração correta e não a autoridade fiscal computar tal valor na apuração do resultado tributável.

Até porque, como a opção da contribuinte era o Lucro Presumido, para ela não faz diferença a escrituração ou não das despesas e por isto ela fez o uso consciente de tais despesas na pessoa física.

Assim, a ausência da escrituração correta de todos os fatos ocorridos na empresa não permite que a mesma distribua seus lucro acima do limite com isenção.

Outra alegação da impugnante é a de que o livro diário foi tardivamente registrado, mas foi registrado, o que sana a falta apontada pela fiscalização.

O livro diário é um livro de exigência obrigatória para a escrituração comercial e contábil das Empresas e, seu registro em órgão competente, é condição legal e fiscal como elemento de prova, inclusive em juízo, perante qualquer entidade, assim sendo alegações de que a falta de registro ou registro tardio de tal livro não é causa suficiente a autorizar a desconsideração da escrituração contábil não é razoável, vez que o registro confere confiabilidade aos lançamentos e faz prova para a contribuinte e para o fisco.

Assim, carece de fundamento tal alegação da impugnante e não qualquer ilegitimidade no procedimento adotado pela autoridade lançadora, não tendo nenhuma isenção os valores distribuídos a título de lucro além do limite permitido na legislação vigente.

A impugnante alega que a autoridade lançadora deveria ter apurado a parcela do lucro distribuída vinculado a cada período de apuração.

Entretanto, a conduta da autoridade lançadora foi a seguinte, calculou os valores totais da receita auferida tanto em 2010 como em 2011, aplicou o percentual de 32% de presunção, calculou os impostos, deduziu todos eles e achou assim o limite passível de distribuição dos lucros com isenção, depois disto diminuiu dos valores distribuídos achando assim a base de cálculo para aplicação da multa pela falta de retenção na fonte.

O IRRF é uma mera antecipação do imposto sendo que seu fato gerador ocorre no ajuste anual, a impugnante é responsável pela retenção e não a contribuinte do imposto aqui tratado, o imposto tem como contribuinte o sócio que recebeu os valores a título de distribuição de lucros e as retenções corretas seriam computadas quando da declaração de ajuste anual de cada uma das pessoas físicas que receberam tais valores.

Assim, não há que se falar em apuração da multa vinculada a cada período de apuração do imposto, vez que a multa aqui se dá pelo descumprimento de uma obrigação acessória, qual seja, a falta de efetuar a retenção do imposto devido na distribuição dos lucros.

Outra alegação da impugnante é de que a distribuição de lucros não precisa respeitar a participação de cada sócio na empresa, tal aspecto aqui não é realmente importante, vez que não se está cobrando o IRRF da impugnante, como bem disse a autoridade lançadora, o lançamento aqui se prende tão somente a multa isolada pela falta da retenção efetuada.

Mas se faz necessário esclarecer que a distribuição de lucros se dá necessariamente na proporção da participação de cada uma, e caso seja feita de forma diversa deve haver acordo escrito entre as partes, a própria alteração contratual da empresa define isto em sua cláusula 11 a saber:

[...]

Assim, tanto lucros como prejuízos serão distribuídos na proporção da participação de cada um no capital social da empresa.

Quanto a alegação de que não foram considerados os lucros acumulados registrados no balanço findo em 2009 da empresa, novamente há que se mencionar que os valores aqui lançados referem-se a multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda que seria devido na distribuição dos lucros acima do limite permitido, entretanto, ainda que fossem levados em consideração ficariam sujeitos a incidência do IR §3º do art.48 da IN nº93/97 e reproduzido também no §3º do art.238 da IN 1700/17, conforme abaixo transcrito:

[...]

A impugnante alega que não se pode falar em assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora, sendo assim não se aplica o art.725 do RIR nem o art.20 da IN 15/2001.

Novamente volto a esclarecer que não está sendo cobrado da autuada o imposto devido a título de retenção e sim está sendo imputada a impugnante multa isolada pela falta da retenção do IR devido pela distribuição a maior do lucro do período.

O fato da impugnante ter tratado os pagamentos efetuados como rendimentos isentos de tributação não tira dela a responsabilidade da retenção, uma vez que a isenção não se confirmou.

A manifestação da impugnante no sentido de assumir o ônus por eventual imposto incidente nos pagamentos daquele rendimento não é necessária, vez que a obrigação da retenção decorre de lei, como abaixo transcrevo:

[...]

Assim, como visto a obrigação de retenção do imposto pela fonte pagadora é prevista em lei, não cabendo a ela nenhuma manifestação ao contrário, como alega a impugnante.

[...]

A impugnante reclama da aplicação dos juros isolados pela falta de retenção do imposto afirmando que não houve a distribuição incorreta dos lucros.

Entretanto, como já visto e analisado neste voto foram distribuídos juros acima do limite de isenção permitido, ficando assim a fonte pagadora obrigada a efetuar a retenção do imposto sobre os valores pagos, como tal retenção não foi feita a aplicação dos juros isolados seguiu as normas contidas na legislação vigente a época do lançamento, estando desta forma correta, não cabendo assim razão a impugnante.

Em relação as alegações da impugnante de que a autoridade lançadora deveria ter computado no lançamento as retenções por ele suportadas e declaradas, a própria impugnante diz:

"... a autoridade fiscal não levou em consideração o imposto de renda retido na fonte e declarado nas DIPJ dos exercícios de 2011 e 2012."

Ou seja, os valores das retenções sofridas já foram aproveitadas por ela quando de sua declaração de ajuste anual na época certa, o lançamento aqui, apesar de fazer uma reapuração do tributo, na verdade se deu apenas pela diferença de coeficiente de apuração, conforme pode ser visto no Demonstrativo das Diferenças de IR e CSLL Apuradas pela Fiscalização 2010 e 2011 contido na folha 322 do processo, nele a autoridade lançadora lança o coeficiente de 24% sobre a base de cálculo do período, que é a diferença de 32%, que seria o correto, com os 8% já considerados e declarados pela impugnante.

Assim, não poderia a fiscalização usar novamente da retenção que já foi aproveitada pela impugnante, não lhe cabendo razão.

Quanto ao pedido da impugnante de que seja julgado concomitantemente os processos nº10855.723865/2013-73 de Cristovam Miguel Filho, nº 10855.723903/2013-98 de Irani Fernandes Miguel e nº10855.723904/2013-32 de Cristovam Miguel Neto, os casos de apensação de processos estão previstos no art.3º da Portaria RFB 1668/2016, abaixo transcrita:

[...]

Como visto, o pedido da impugnante não se encaixa em nenhuma das hipóteses de apensação para julgamento, não sendo possível o atendimento ao pleito da contribuinte.

[...]"

Observe-se, que a contribuinte em seu recurso voluntário não apresentou novos documentos e/ou razões capazes de rechaçar o entendimento do julgador recorrido, se limitando a fazer referência aos documentos colacionados aos autos na impugnação e ação fiscal, além de suscitar a improcedência do Acórdão recorrido, de onde restou claro que a documentação referenciada, isoladamente, não tem o condão de afastar a pretensão fiscal.

A discussão trazida à colação pela recorrente repousa essencialmente em matéria de prova, cabendo à contribuinte demonstrar que as imputações fiscais não se coadunam com a realidade dos fatos, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, o que não logrou demonstrar, ou seja, não obteve êxito em rechaçar a pretensão fiscal, impondo seja mantida a exigência fiscal em sua plenitude.

Aliás, constata-se facilmente das alegações de defesa que a contribuinte sequer contesta boa parte das imputações/infrações arguidas pela autoridade lançadora. Ao contrário, até confirma a maioria dela.

Mais precisamente, não nega que somente passou a ser formalmente sociedade empresária a partir de 01/06/2011, porquanto anteriormente se enquadrava na própria JUCESP como sociedade simples. Ou seja, uma das condições formais para a tributação específica dos serviços hospitalares já não fora observada, sendo tal fato incontroverso.

Na verdade, ainda que assim não fosse, também materialmente a contribuinte deixou de comprovar que se enquadrava como sociedade empresária, tendo em vista não possuir estrutura empresarial, com corpo de funcionários/empregados de competência técnica para realizar sua atividade fim, sem a necessidade de atuação dos sócios. Com efeito, a contribuinte possuía no período fiscalizado somente um funcionário, auxiliar de enfermagem, registrado no seu quadro. Outro fato incontroverso, não contestado pela recorrente.

A rigor, a recorrente procura justificar a tributação procedida por ela adotando basicamente questões periféricas e inerentes a outros processos administrativos, que não estão em julgamento e, de pronto, já rejeitamos o pedido de análise conjunta, eis que não comprovados os requisitos para conexão.

Da mesma forma, quanto à distribuição desproporcional dos lucros aos sócios não rechaça os fundamentos do lançamento, sobretudo no sentido na inexistência de disposição expressa em contrato social e/ou acordo formalizado entre os sócios para tal conduta, não se prestando a refutar a pretensão fiscal, alegações diversas não pertinentes ao fato apurado em si.

Igualmente, no que diz respeito à ausência de escrituração das despesas da empresa, o que ensejou o aumento indevido de valores a serem distribuídos e, portanto, isentos, bem como os demais equívocos na contabilidade da empresa, não contesta aludidos fatos, mas insiste em afirmar que não se prestaria a amparar a apuração do crédito na forma conduzida pelo fisco, o que restou devidamente afastado pelo Acórdão recorrido, com trechos acima transcritos, e adotados como razões de decidir nesta oportunidade.

Relativamente às demais acusações fiscais, como decorrem basicamente da própria conclusão de utilização do percentual equivocado (8%) para determinação do Lucro Presumido, o que a contribuinte não logrou rechaçar, além de simplesmente repisar as argumentações de defesa, nos reportamos à decisão recorrida para manter a exigência fiscal.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, escorreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito tributário, atraindo para si o *ônus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

Assinado Digitalmente

Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira