



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.004063/2008-84
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.230 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de agosto de 2022
Recorrente PRO ORTHOS CLÍNICA ESPECIALIZADA ORTOPEDIA SOCIEDADE SIMPLES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. A divergência suscitada e os paradigmas correspondentes devem guardar relação com o contexto do acórdão recorrido. Se isso não ocorre, não há como conhecer do recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1402-004.315, proferido pela Segunda Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 10 de dezembro de 2019.

Na origem, trata-se de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ lavrado contra contribuinte por não ter comprovado a prestação de serviços hospitalares que justificassem a alíquota de 8% o que ensejou o lançamento na alíquota de 32% com a compensação do que a contribuinte havia apurado anteriormente

A 2ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, analisando o feito, negou provimento ao recurso voluntário em acórdão assim ementado:

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

Ano-calendário: 2005

PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS. CLÍNICA DE ORTOPEDIA

Ausente a comprovação da natureza dos serviços prestados, impossível a utilização do coeficiente de 8% para determinar o lucro presumido. Conforme entendimento do RESp nº 1.116.399/BA, não são quaisquer receitas que estão abrangida pela alíquota mais benéfica.”

Em face do referido acórdão o contribuinte interpôs recurso especial de divergência, visando rediscutir as seguintes matérias: (i) “nulidade. Insuficiência de provas. Ônus do Fisco quando do lançamento; e (ii) comprovação da prestação de serviços médicos hospitalares.

O despacho de admissibilidade recursal deu seguimento parcial ao feito, admitindo-o apenas em relação ao item (ii) acima descrito, nos seguintes termos:

6. Com relação a essa primeira matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de matéria que não foi prequestionada.**

7. Basta notar que, no voto condutor do acórdão recorrido, não há qualquer manifestação sobre essa matéria.

8. Assim, não tendo sido instada a turma recorrida a se posicionar a respeito — nem mesmo por meio dos competentes Embargos de Declaração —, e, pois, **inexistindo qualquer pronunciamento do acórdão recorrido sobre a matéria suscitada** (“nulidade. Insuficiência de provas. Ônus do Fisco quando do lançamento”), não há como se efetuar o confronto entre esse acórdão e os acórdãos paradigmas apontados, visando caracterizar eventual divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária.

(...)

10. No que se refere a essa segunda matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma

incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

11. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *ausente a comprovação da natureza dos serviços prestados, impossível a utilização do coeficiente de 8% para determinar o lucro presumido*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1802-001.588, de 2013, e 1801-002.091, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a autoridade fiscal competente, ao proceder ao lançamento de ofício na apuração do IRPJ, **não comprova que a pessoa jurídica autuada obteve receita bruta decorrente de “simples prestação de consultas médicas”** além da receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais, pelo que, desse modo tem-se como incontestado apenas o exercício da atividade asseverada pela recorrente (**primeiro acórdão paradigma**) e que **as atividades vinculadas à prestação de serviços médicos de cirurgias ambulatoriais e hospitalares, de instrumentador cirúrgico, além de exames de imagem - radiografias - procedimentos clínicos de imobilizações, curativos, injeções endovenosas e intramusculares, coleta de sangue para exames laboratoriais e fisioterapia**,¹ por se enquadrarem no conceito de serviços hospitalares, uma vez que referidas atividades estão vinculadas à atenção e a assistência à saúde humana, como reconhecido pelo STJ em sede de recurso repetitivo, submetem-se à redução das alíquotas de CSLL e IRPJ, nos termos da Lei nº 9.249/95 (**segundo acórdão paradigma**).

(...)

14. Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto, no que se refere à matéria: (2) “*comprovação da prestação de serviços médicos hospitalares*”.

15. **Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB**, para cientificar a Recorrente do presente Despacho, e para a adoção das providências de sua alçada, inclusive cobrança, se for o caso. **Após, encaminhe-se à PGFN**, para ciência do Acórdão proferido, do Recurso Especial interposto pela Recorrente e do presente Despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões, relativamente à matéria que obteve seguimento, conforme o disposto no art. 70 (Anexo II) do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. **Finalmente, encaminhe-se ao CARF**, para distribuição e julgamento do Recurso Especial da Recorrente pela CSRF.

16. Este Despacho é **definitivo**, conforme § 2º, inciso V [*falta de pré-questionamento da matéria, no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo*], do art. 71 (Anexo II) do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação das Portarias MF nºs 152, de 2016, e 329, de 2017, **não mais cabendo a interposição de recurso na esfera administrativa**.

A Recorrente não apresentou Agravo contra o despacho de admissibilidade.

No mérito, em relação à parte conhecida, a Recorrente sustenta que comprovou nos autos prestar serviços médicos hospitalares.

Intimada do especial, a i. PGFN aduz preliminarmente que o Recurso não preenche os recursos de admissibilidade, mormente em razão de os casos analisados terem sido decididos com base em acervo probatório distinto. No mérito, sustenta que a Recorrente não comprovou prestar serviços médico-hospitalares, reiterando as razões do acórdão recorrido.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial do Contribuinte - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado deste E. Conselho.*

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, *“a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.*

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², *“a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.*

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Embora a r. presidência tenha admitido o Recurso Especial na origem, em meu sentir, no caso concreto, não restaram demonstrados os pressupostos de admissibilidade. Com efeito, a divergência admitida diz respeito a quem recairia o ônus probatório de demonstrar quais receitas estariam submetidas percentual de presunção de 8% e quais estariam submetidas ao percentual de 32%. Pela clareza, peço vênia para reiterar o já relatado:

11. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *ausente a comprovação da natureza dos serviços prestados, impossível a utilização do coeficiente de 8% para determinar o lucro presumido*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1802-001.588, de 2013, e 1801-002.091, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a autoridade fiscal competente, ao proceder ao lançamento de ofício na apuração do IRPJ, **não comprova que a pessoa jurídica autuada obteve receita bruta decorrente de “simples prestação de consultas médicas”** além da receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais, pelo que, desse modo tem-se como incontestes apenas o exercício da atividade asseverada pela recorrente (**primeiro acórdão paradigma**) e que **as atividades vinculadas à prestação de serviços médicos de cirurgias ambulatoriais e hospitalares, de instrumentador cirúrgico, além de exames de imagem - radiografias - procedimentos clínicos de imobilizações, curativos, injeções endovenosas e intramusculares, coleta de sangue para exames laboratoriais e fisioterapia**,¹ por se enquadrarem no conceito de serviços hospitalares, uma vez que referidas atividades estão vinculadas à atenção e a assistência à saúde humana, como reconhecido pelo STJ em sede de recurso repetitivo, submetem-se à redução das alíquotas de CSLL e IRPJ, nos termos da Lei nº 9.249/95 (**segundo acórdão paradigma**).

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Contudo, analisando os acórdãos paradigmas e o recorrido, verifiquei que em cada um dos casos os contribuintes haviam cumprido seu ônus probatório em medidas diversas.

No acórdão paradigma 1802-001.588, de 2013, resta evidenciado que além do contrato social, a recorrente havia juntado:

Dentre outros documentos, juntou declarações prestadas por Santa Casa de Misericórdia de São José do Rio Pardo, Santa Casa Carolina Malheiros e Hospital de Caridade de Vargem Grande do Sul que atestam ser a contribuinte prestadora de serviços de anatomopatologia e citopatologia para aquelas entidades.

(...)

Aduz que, confrontando as normas do Ministério da Saúde com os documentos (doc. 150211) que demonstram a origem do serviço prestado, percebe que está evidenciado o enquadramento das atividades da recorrente como serviços hospitalares.

Quanto a estrutura física do estabelecimento supre-se agora a lacuna probatória apontada na decisão recorrida, fl. 111, oitavo e décimo parágrafos, com a apresentação do documento competente expedido pela vigilância sanitária municipal para o ano de 2005 (doc.212).

A Recorrente afirma que, de fato, desde o ano de 1997, mantém instalações próprias em imóvel especialmente locado para esse fim (doc. 216), no qual coordena seu pessoal, prestadores de serviços, equipamentos e insumos à realização de sua atividade (doc.02145 e 217227), comprovando-se os investimentos necessários em instalações e equipamentos indispensáveis ao exercício da atividade, como reclamado no parágrafo nove da decisão recorrida (fl. 111. Diz que, de acordo com a documentação anexa, no período alcançado pelo auto de infração a estrutura já existia.

Diante deste acervo probatório, e após realização de diligência para que se comprovasse o alegado, decidiu-se que:

Conforme assentado no Termo de Verificação de Irregularidade Fiscal (fl.09) a contribuinte não comprovou a prestação de serviços hospitalares que justificassem a aplicação da alíquota de 8%, o que ensejou a imposição tributária na alíquota de 32% com a compensação do que a contribuinte havia apurado anteriormente.

A lide neste processo está diretamente vinculada à interpretação da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. É saber qual o percentual a ser adotado na determinação do lucro presumido (8% ou 32%) tendo em vista a pessoa jurídica exercer atividades de patologia e citologia (serviço de exames).

A recorrente, insiste pela aplicação do percentual de 8% na determinação do lucro presumido, fundamentada no fato de que, procede exames anatomopatológico e citopatológico.

A autoridade fiscal competente ao proceder o lançamento de ofício na apuração do IRPJ não comprova que a pessoa jurídica autuada obteve receita bruta decorrente de “simples prestação de consultas médicas” além da receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais. Desse modo tem-se como inconteste apenas o exercício da atividade asseverada pela recorrente.

Com efeito, na esteira do entendimento do STJ, tratando-se de empresa que se dedica à serviços de exames anatomopatológico e citopatológico (serviços laboratoriais), a alíquota aplicável, em relação aos serviços prestados é de **8% (oito por cento)**.

Portanto, no referido paradigma, entendeu-se que a contribuinte teria demonstrado o seu direito, o que não foi devidamente refutado pela autoridade fiscal. Trata-se de situação de prova, não sendo apta a ensejar o especial!

Quanto ao **Acórdão paradigma nº 1801-002.091, de 2014, extrai-se do voto da relatora:**

Como resultado de diligência fiscal solicitada pela Turma Julgadora de 1ª Instância a auditoria fiscal constatou que a recorrente tem por atividade, além do atendimento de consultas médicas por seus sócios, a prestação de serviços de fisioterapia, radiografia, aplicações terapêuticas, auxiliar instrumentador de cirurgias ambulatorial e hospitalar, serviços esses prestados por seus funcionários ou terceirizados.

Os serviços foram assim distribuídos pela auditoria fiscal:

1) Atendimento médico de consultas e cirurgias ambulatoriais e hospitalares – prestados pelos médicos sócios gerentes da clínica;

2) Enfermagem – Radiografias, imobilizações, curativos, instrumentador de cirurgias, infiltrações articulares (joelho, coluna, etc.), injeções endovenosas e intramusculares, coleta de sangue para exames laboratoriais – prestados por funcionários da clínica registrados no COREN – Conselho Regional de Enfermagem;

3) Fisioterápicas – Sessões de fisioterapia, com a utilização de raio infravermelho, estimulações elétricas, ultra-som terapêutico, ondas curtas, forno, turbilhão de água, bicicleta ergométrica, esteira elétrica, barras paralelas, escada e rampa – serviços prestados nas dependências da clínica por profissionais terceirizados como fisioterapeutas registrados no CREFITO (Conselho Regional de Fisioterapia).

E ainda:

Como se verifica dos autos a recorrente não presta unicamente serviços de simples consultas médicas. Além das consultas médicas os profissionais sócios, contratados ou terceirizados prestam serviços de cirurgias ambulatoriais e hospitalares, instrumentador cirúrgico, além de exames de imagem – radiografias – procedimentos clínicos de imobilizações, curativos, , infiltrações articulares (joelho, coluna, etc.), injeções endovenosas e intramusculares, coleta de sangue para exames laboratoriais e fisioterapia.

Curvo-me, assim, ao posicionamento adotado pelo STJ em sede de recurso repetitivo para considerar que somente as atividades da recorrente acima descritas, por caracterizadamente relacionadas à área de saúde, se referem atividade hospitalar devendo se submeter ao percentual de presunção do lucro reduzido, de 8% para o IRPJ e de 12% para CSLL.

Em outros termos, também em relação a este paradigma se entendeu configurada e devidamente comprovada a prestação de serviços médico-hospitalares sujeitos ao percentual reduzido de que trata o art. 15, §1º, III da lei 9.249/95.

No acórdão recorrido, entretanto, decidiu-se que:

Todavia, mesmo que superadas as objeções apontadas pela decisão recorrida, não é possível dar provimento ao pleito da Recorrente. Isso porque, como visto, não são quaisquer receitas que estão sujeitas à alíquota de 8%. Sendo assim, tanto o contrato social constante às fls. 24/31, como a documentação juntada às fls. 92/104 não permitem concluir qual a natureza dos serviços prestados. Com efeito, a Cláusula Quarta do Contrato Social se limitar a prever de forma genérica e abrangente que “*O ramo de atividade será a de medicina. Prestação de serviços médicos e afins.*”. Inviável, portanto, identificar o cumprimento dos parâmetros estabelecidos pelo STJ para definição de “atividades hospitalares” aptas à usufruir da alíquota mais benéfica.

Verifica-se, portanto, que a controvérsia cinge-se ao acervo probatório produzido nos autos, o que não permite a apresentação de Recurso Especial, nos termos do art. 67 supra transcrito.

Dessa forma, conforme pleiteado pela Fazenda Nacional, o recurso especial interposto pelo contribuinte não atende às exigências do art. 67, caput e §§ 4º, 5º e 6º, do RICARF, pelo que deve ser prontamente inadmitido.

Ante o exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator