



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

Processo n° 10865.004244/2008-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1803-01.122 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente MNF SERVIÇOS MÉDICOS S/S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE PROVAS DO ILÍCITO. IMPROCEDÊNCIA.

Devem ser cancelados os autos de infração que não estão instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

SERVIÇOS HOSPITALARES. PROMOÇÃO À SAÚDE.

Sujeitam-se a alíquota reduzida de 8% preconizada no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a” da Lei nº 9.250/95, os estabelecimentos hospitalares e clínicas médicas que prestam serviços de promoção à saúde, excetuadas as simples consultas médicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sérgio Rodrigues Mendes, Meigan Sack Rodrigues, Selene Ferreira de Moraes.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“Contra a contribuinte, submetida à tributação pela sistemática de apuração do resultado pelo lucro presumido, foi lavrado o auto de infração de fls. 01 a 08, relativo ao ano calendário de 2005, que exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$32.673,94, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%, totalizando crédito tributário de R\$70.443,23. A base legal que amparou a constituição do crédito tributário acha-se descrita no auto de infração e nos demonstrativos correspondentes.

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.

Do que consta dos autos do processo, verifica-se que, intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços que a enquadrasse na alíquota de 8% a contribuinte respondeu que exercia atividades de angiologia, cirurgia vascular, ginecologia e obstetrícia e que o desempenho de sua atividade era caracterizado como serviço médico hospitalar. Anexou formulário de relatório de produção e cópia do contrato de constituição (fls. 12/30).

Regularmente notificada da imposição tributária, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 38/60 com alegação preliminar nulidade por ausência de indicação dos pressupostos de fato e de direito que motivaram o lançamento tributário.

Arguiu existir cerceamento de defesa decorrente da ausência de explicitação em termo de verificação fiscal "justificando claramente a razão fática e jurídica da desconsideração de todos os documentos e esclarecimentos apresentados".

No mérito, alegou que a imposição tributária decorreu de apuração presuntiva sem demonstração efetiva dos elementos componentes do fato jurídico tributário.

Justificou que a atividade da contribuinte encontra-se abrangida pelo preceito legal que excepciona da alíquota de 32% os serviços hospitalares, razão por que normas infralegais não podem opor-se ao mandamento instituído por lei. Referiu-se ao contrato social e aos demonstrativos de prestação de serviços hospitalares apresentados, ressaltando que juntamente com a impugnação apresentava relatórios de prestação de serviços em diversos hospitais durante o ano de 2005.

Contestou a legalidade da imposição de juros com base na taxa Selic e arguiu a natureza confiscatória da multa aplicada.”

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, com base nos seguintes fundamentos:

- a) Do que consta dos autos verifica-se que a autoridade fiscal discriminou no relatório correspondente o objeto do auto de infração, a saber, apuração indevida do coeficiente de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ sobre receitas da atividade médica quando o correto seria 32%, valores apurados com base nas receitas declaradas pela contribuinte.
- b) Contrariamente ao que alega a contribuinte, todas as informações por ela prestadas foram levadas em conta para a imposição tributária. Ocorre que ela não comprovou a realização de serviços hospitalares referidos no art. 15 da Lei n. 9.249, de 1995, regulamentado pelo art. 27 da Instrução Normativa SRF n. 480, de 15/12/2004, e pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 18, de 23/10/2003, que lhe permitiriam submeter à tributação base de cálculo correspondente a 8% do resultado. De fato, além do contrato social e das alegações vertidas no expediente de fls. 12/14 não há qualquer elemento que comprove ter efetivamente praticado serviços de natureza hospitalar tal como preceitua a legislação antes citada.
- c) Os formulários que apresentou (fls. 16/24), além de se referirem a valores pagos aos sócios da contribuinte, descrevem resultado obtido no decorrer do ano-calendário de 2008.
- d) Além de a impugnante estar enquadrada como sociedade civil, a teor do contrato de constituição que apresentou à administração tributária, não há comprovação de que as receitas declaradas provieram de serviços hospitalares, oriundos de exploração empresarial, tal como define a legislação.
- e) Tampouco há comprovação de que os serviços não foram efetuados exclusivamente pelos sócios. Os relatórios de prestação de serviços que apresentou referem-se a valores recebidos pelos senhores Francisco Carlos Dias, Mário Herman S. Castedo e Antonio Aiello Neto, cotistas da sociedade.
- f) A diretiva contratual inscrita no § 2º da cláusula 8ª não tem por si só o condão de desqualificar a natureza jurídica dos serviços prestados pelos sócios da contribuinte, em caráter privado e pessoal, para transformá-los em receita típica de sociedade empresária. Sequer há demonstração de qual a origem do serviço do qual resultou o alegado ingresso.

- g) Não há nos autos comprovante do documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.
- h) Somente os serviços que se enquadrem no conceito de serviços hospitalares do ADI nº 18, de 2003, e da IN SRF nº 480, de 2004, com a redação dada pela IN SRF nº 539, de 2005, acima transcritos, estariam compreendidos na exceção ao percentual de 32% (trinta e dois por cento), o que, como visto, não é o caso da recorrente.
- i) São exigíveis os juros de mora com base na taxa Selic.
- j) A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei.

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, além de reiterar as alegações contidas na impugnação, acrescenta discussão acerca da incidência de juros sobre a multa de ofício lançada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 09/11/2010 (AR de fls. 142). O recurso foi protocolado em 26/11/2010, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

A decisão recorrida não merece reparos no tocante à preliminar de nulidade.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, enumera quais os elementos indispensáveis que um auto de infração deve conter, cuja inobservância pode acarretar nulidade do ato por vício formal:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

No presente caso, constatamos que o auto de infração lavrado contém todos os elementos obrigatórios, não se vislumbrando a ocorrência de cerceamento do direito de

defesa, uma vez que a contribuinte entendeu perfeitamente o conteúdo da infração que lhe foi imputada, impugnando-a integralmente.

De mais a mais, no caso vertente, as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa foram rigorosamente respeitadas, na medida em que foi oportunizado ao contribuinte, em todas as fases processuais, o exame do processo e a obtenção das cópias das peças que o integram. A instauração do contraditório está demonstrada, de modo inequívoco, mediante a notificação do lançamento e a concessão do prazo de trinta dias para a contribuinte pagar ou impugnar o feito, podendo então, nessa ocasião, apresentar as razões de fato e de direito que militam a seu favor e produzir todas as provas admitidas no direito, para corroborar suas alegações, requerendo, inclusive, a realização de diligências e perícias.

Desta forma, pode-se concluir que a garantia constitucional da ampla defesa, no âmbito do processo administrativo fiscal, restou plenamente observada e cumprida, não havendo que se falar em nulidade da decisão de primeira instância.

Passemos à análise do mérito do procedimento fiscal.

De fato, tal como afirmado pela recorrente a fiscalização foi rápida e consistiu em apenas uma intimação, solicitando os seguintes elementos:

“- comprovação da prestação de serviços hospitalares que justifique a alíquota utilizada de 8%, conforme artigo 15 da Lei nº 9.249/95;

- justificativa, por escrito, da não utilização da alíquota de 32%, também prevista no dispositivo acima;

- cópia do contrato social e alterações dos últimos cinco anos”.

No termo de verificação de fls. 9, lavrado menos de dois meses após o início do procedimento, fica claro que o crédito tributário foi lançado porque “o interessado não comprovou a prestação de serviços hospitalares em 2005”.

O auto de infração foi instruído com os seguintes elementos de prova:

- Relatório da produção pagamento – pagamentos efetuados em 2008 (fls. 16/24).
- Contrato social (fls. 25/30).
- DIPJ/2006 (fls. 31/32).

O art. 149 do CTN assim dispõe:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de

atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; (nosso grifo)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Por sua vez, o *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 tem o seguinte teor:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

A leitura conjunta dos dois dispositivos legais, nos permite extrair a seguinte conclusão: a fiscalização deve instruir os autos de infração com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação das hipóteses de ilicitude contidas no art. 149 do CTN.

A fiscalização não solicitou o livro caixa da empresa, nem tampouco as notas fiscais de prestação de serviços. Esses são elementos básicos a serem analisados e quem permitem verificar a natureza dos serviços prestados pela empresa.

No termo de verificação não houve nenhuma menção ao relatório apresentado, o qual sequer se refere ao ano calendário fiscalizado.

Como é possível concluir que houve aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro, com base nos elementos constantes dos autos?

A afirmação genérica sobre falta de comprovação, único motivo explicitado no termo de verificação, não demonstra que a contribuinte utilizou indevidamente o percentual de 8%.

O art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, deve ser interpretado de acordo com os ensinamentos contidos no documento “Processo Administrativo Fiscal – Decreto nº 70.235/1972 anotado”, de autoria de Gilson Wessler Michels, disponível no *site* da Secretaria da Receita Federal (<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>), *in verbis*:

“De há muito firmou-se o entendimento de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não serve como meio de supressão de lacunas probatórias. E tal entendimento, antes de ser resultado de qualquer formulação doutrinária ou jurisprudencial, nasce diretamente da lei, posto que, como se depreende da parte final do caput do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

Por conseguinte, em face do *caput* do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, é ônus do agente fiscal comprovar a ocorrência do ilícito fiscal, ou seja, de alguma das hipóteses previstas no art. 149 do CTN.

O Código de Processo Civil estabelece em seu art. 333, incisos I e II, a quem incumbe o ônus da prova:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.”

Arruda Alvim, em sua obra “Manual de Direito Processual Civil”, assim se manifesta sobre as conseqüências do descumprimento do ônus da prova:

“De um modo geral, podemos dizer que, recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda.” (ALVIM, Arruda. Manual de direito processual civil, volume 2: processo de conhecimento, 11. ed.rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007).

No presente caso, a fiscalização não analisou a escrituração contábil da empresa, não solicitou as notas fiscais de prestação de serviços, nem compareceu ao seu estabelecimento para verificar suas instalações. Em outras palavras, não instruiu o auto de infração com nenhum elemento de prova hábil à comprovação do ilícito.

Por isso, a recorrente afirma com muito propriedade que “o lançamento tributário desconstituiu as declarações apresentadas em obrigação acessória (DIPJ), bem como esclarecimentos e outros documentos (contrato social, relatório de atendimento), sem produzir qualquer prova em contrário”.

Para mim, os fundamentos acima explicitados seriam suficientes para cancelar a exigência.

No entanto, ainda deve ser trazida à colação a decisão do Superior Tribunal de Justiça, proferida no RESP 1116399/BA, submetido ao regime do art. 543- C do CPC:

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL.

VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES". INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO.

ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".

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

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

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.”

Nos embargos de declaração interpostos contra a decisão acima, foi deixado bem claro pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça que são serviços hospitalares “aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde”, excluídas as consultas médicas.

A recorrente anexou aos autos, juntamente com a impugnação, o relatório de fls. 68/188, em que são relacionados pagamentos feitos por hospitais aos sócios da recorrente, no ano de 2005, por internações e ambulatório. Não há nos autos elementos que indiquem a existência de remuneração por consultas médicas.

As receitas relacionadas no relatório de fls. 68/188 se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, e não referem-se a consultas médicas. Por isso, estão compreendidas no conceito de serviços hospitalares.

Processo nº 10865.004244/2008-19
Acórdão n.º **1803-01.122**

S1-TE03
Fl. 10

Ante todo o exposto, dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes