RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 10865.004268/2008-60
COPIA

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

Processo nº	10865.004268/2008-60
Recurso nº	943.491Voluntário
Resolução nº	**1802-000.102 – 2ª Turma Especial**
Data	12 de setembro de 2012
Assunto	IRPJ
Recorrente	UNIPACI UNIDADE REGIONAL DE PATOLOGIA E CITOLOGIA S/C LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Por economia processual e bem resumir os fatos adoto o relatório da decisão recorrida (fl.107) que a seguir transcrevo:

> *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$20.051,59, acrescido de juros de mora e multa de oficio de 75%, totalizando crédito tributário de R$43.375,16. A base legal que amparou a constituição do crédito tributário acha-se descrita no auto de infração e nos demonstrativos correspondentes.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Assinado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA
Impresso em 24/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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% (fl. 10) a contribuinte respondeu que exercia atividades de patologia e citologia prestadas em nível hospitalar (fls. 14/16). Dos documentos que juntou aos autos, notadamente a consolidação de seu contrato social, lavrada em 02/01/2001, verifica-se que sua natureza jurídica é a de sociedade civil, inscrita no Registro Civil das Pessoas Jurídicas em São João da Boa Vista, SP.

Regularmente notificada da imposição tributária, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 38/44 com alegação de que deveria ser aplicada a alíquota de 8% pelo fato de a contribuinte realizar atividade hospitalar, prestada em nosocômios, conforme atestam os instrumentos dos contratos efetuados com as respectivas instituições.

Mencionou a alteração efetuada pela Lei n. 11.727/2008 que excepcionou da regra geral de tributação as atividades ligadas a patologia clinica, anatomia patológica e citopatologia, dentre outras, para incluí-las na alíquota de 8%.

Escudou-se na alegação de que o Poder Judiciário vem acolhendo a tese de que a atividade de análise patológica e citológica, como é o caso da contribuinte, deve ser tributada à alíquota de 8%.

Arguiu que a multa de oficio deve ser reduzida para 2%, conforme estabelece a Lei n. 9.298/1996, que deve ser aplicada em razão de ser mais benéfica.

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.

Ao final, propugnou pela declaração de nulidade da imposição tributária.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido conforme decisão proferida mediante o Acórdão nº **14-32.647**, de 24 de fevereiro de 2011 (DRJ/Ribeirão Preto/SP), fls.106/113, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Assinado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA
Impresso em 24/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os serviços de clinica médica, caracterizados pela prestação serviços médicos profissionais, são considerados prestação de serviço em geral e sujeitam-se A. aplicação do coeficiente de 32% sobre a receita bruta mensal na determinação da base de cálculo do Lucro Presumido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL.

A multa de oficio subsume-se ao principio da legalidade e deve ser aplicada no índice de 75% do tributo lançado.

CÓPIA

A recorrente foi cientificada do referido acórdão, em 02/05/2011, conforme Aviso de Recebimento (AR), (fl.118), e, interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em 31/05/2011, (fls.119/126) reiterando, no essencial, as mesmas razões expendidas na impugnação acima relatadas.

A Recorrente alega que tem empregados, inclusive técnicos, como auxiliares de laboratório e biomédicas, bem como prestadoras de serviços, que trabalham diretamente na atividade-fim da recorrente, coordena fatores materiais e o trabalho alheio. E que, o objeto social da recorrente é a prestação de serviços de exames anatomopatológico e citopatológico (doc.146-A).

Salienta que, tais serviços são classificados como hospitalares, segundo o que depreende da autoridade competente para tal definição no país, que é o Ministério da Saúde.

Aduz que, confrontando as normas do Ministério da Saúde com os documentos (doc. 150-211)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. 02-145 e 217-227),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.

Para reforçar seus argumentos colaciona jurisprudência do STJ, fls.122, 124/125. e, conclui que possui todos os requisitos para que haja a equiparação da clínica recorrente aos serviços hospitalares, e, assim, faz jus ao benefício fiscal em questão.

Sobre a multa de ofício, alega que, embora o auto de infração trate de aplicação indevida de coeficiente de determinação de lucro e não de omissão de receita ou rendimentos, persiste a questão da ausência da intenção de fraudar, que sequer foi levantada em qualquer momento da fiscalização, quanto mais comprovada. E que, a ausência formal desse elemento

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Assinado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA
Impresso em 24/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

no auto de infração invalida a aplicação da multa dele constante, que não se sustenta, motivo pelo qual, deve tal penalidade ser excluída do auto, que é o que ora requer.

Ao final requer seja provido o presente recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Ester Marques Lins de Sousa

O recurso voluntário é tempestivo. Dele conheço.

Conforme relatado, o litígio decorre da decisão administrativa que manteve o auto de infração, tendo em vista a pessoa jurídica haver apurado o IRPJ a menor, por aplicação indevida do percentual de 8% em vez de 32% para determinar o lucro presumido relativo aos trimestres de 2005.

Consta do Termo de Verificação de Irregularidade Fiscal (fl.09) que **a contribuinte não comprovou a prestação de serviços hospitalares** que justificassem a aplicação da alíquota de 8%.

A recorrente, insistindo pela aplicação do percentual de 8% na determinação do lucro presumido, fundamenta-se no fato de que, procede exames anatomopatológico e citopatológico, e que, tais serviços são classificados como hospitalares, segundo o que depreende da autoridade competente para tal definição no país, que é o Ministério da Saúde.

Aduz que, confrontando as normas do Ministério da Saúde com os documentos (doc. 150-211)que demonstram a origem do serviço prestado, percebe que está evidenciado o enquadramento das atividades da recorrente como serviços hospitalares.

Ao final conclui que possui todos os requisitos para que haja a equiparação da recorrente aos serviços hospitalares, e, assim, *faz jus ao benefício fiscal em questão.*

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

> *Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 205)*
>
> *§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:*
>
> *(...)*
>
> *III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*
>
> *a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;*
>
> *a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia,*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Assinado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA
Impresso em 24/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*
>
> (...)
>
> Grifei.

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

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

Consta dos autos cópia do contrato social de 2001(fl.285) que tem como sócios os médicos: Hayrton Falavina, Renata Fernandes Falavina e Cintia Nogueira Aleixo. A Recorrente não apresentou a consolidação de seu Contrato Social, adequando-se ao novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

Pelo contrato social exibido, inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas em São João da Boa Vista/SP abstraindo-se das demais exigências, verifica-se que a contribuinte ostenta a natureza jurídica de sociedade civil. Por conseguinte, não pode pleitear tributação mais benéfica pois tal condição apenas é permitida às sociedades empresárias, a teor da alínea "*a* "do inciso *III* do *§ 1º* do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Com efeito, a recorrente não cumpre os requisitos legais para que sua atividade tenha base de cálculo do imposto, determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida, pois, conforme já visto, a contribuinte não é constituída por empresários, nem pode ser considerada sociedade empresária, nos termos do atual Código Civil, Lei n° 10.406, de 10/01/2002, verbis:

> *"Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.*
>
> *Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.*
>
> *Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Assinado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA
Impresso em 24/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

...

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

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

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

Quanto a estrutura física do estabelecimento a recorrente alega que supre a lacuna probatória apontada na decisão recorrida, fl. 111, com a apresentação do documento competente expedido pela vigilância sanitária municipal para o ano de 2005 (doc. 212).

O mencionado documento trata de licença de funcionamento do Departamento Municipal da Saúde de São João da Boa Vista, expedido em 12/01/2004, cientificado ao interessado em 03/08/2004, com validade até 12/04/2005.

Em consonância com a Lei nº 9.249/95 e alteração posterior, a prestadora dos serviços além de exercer atividade permitida na legislação, necessário se faz que os serviços sejam prestados por estabelecimento constituído por empresário ou sociedade empresária que ostente caráter empresarial e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa.

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.

A Recorrente, não apresentou quadro funcional de empregados com competência técnica para realizar sua atividade-fim sem a necessidade de atuação dos sócios.

Por outro lado, a Recorrente trouxe aos autos cópia da RAIS (fls.130/136) e cópia de contratos de prestação de serviços (fls.140/143).

Diante do exposto, e, em respeito ao princípio da legalidade de que se reveste a exigência do crédito tributário, voto no sentido de que os presentes autos sejam encaminhados à DRF de origem, no caso, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira/SP, para que a interessada seja intimada a comprovar que em 2005:

- o prédio, instalações, máquinas, equipamentos e recursos humanos, para o exercício da atividade atende às normas da Anvisa;

- possuía quadro de funcionários, registro de empregados, folhas de pagamento, etc Finalmente elaborar relatório circunstanciado dando ciência à Recorrente para sua manifestação acaso interesse.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Assinado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA
Impresso em 24/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA, Assinado digitalmente em 21/09/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA
Impresso em 24/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA