



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

Processo nº 10865.004348/2008-15
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº **1802-000.967 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 04/08/2011
Matéria IRPJ
Recorrente NEFROMEDI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano calendário: 2004

Ementa: DILIGÊNCIA - Não constitui direito do contribuinte, a realização de diligência, quando o fato *probando* puder ser demonstrado pela juntada aos autos de documentos que a recorrente alega possuir.

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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

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

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. CONFIGURAÇÃO.

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

PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS. Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário, além de exercer atividade permitida na legislação, que os serviços sejam prestados por estabelecimento constituído por empresário ou sociedade empresária que ostente caráter empresarial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros: Nelso Kichel, Marcelo Baeta Ippolito e Edgar Silva Vidal que votavam pela conversão do julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marco Antonio Nunes Castilho, Nelso Kichel, Edgar Silva Vidal e Marcelo Baeta Ippolito.

Relatório

Trata o presente processo, do auto de infração de fls. 01 a 08, que exige o **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica — IRPJ**, no valor de **R\$ 79.562,57**, relativo ao ano calendário de 2004, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora calculados até 28/11/2008, totalizando o crédito tributário no montante de R\$186.506,88, cientificado ao sujeito passivo em 12/12/2008, fl.06.

De acordo com a descrição dos fatos, o lançamento decorre da aplicação do coeficiente de 8% (oito por cento) sobre as receitas da atividade de prestação de serviços, quando o correto seria de 32% das receitas das atividades, pois, conforme o Termo de Verificação de Irregularidade Fiscal (fl.09), a pessoa jurídica não comprovou a prestação de serviços hospitalares que justificasse a aplicação da alíquota de 8%, portanto, os valores de receita bruta trimestrais declarados, discriminados à fl.09, sofreram a incidência do percentual de 32% para apuração da base de cálculo do imposto sobre o lucro presumido, conforme dispõe o artigo 15, parágrafo 1º, inciso III, alínea "a" da Lei nº 9.249/95.

Do relatório da decisão recorrida, fl.51, transcrevo a seguinte parte que demonstra a síntese da matéria impugnada pelo contribuinte:

Regularmente notificada da imposição tributária, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 20/26 com alegação de que sua atividade, de diálise, está prevista na Instrução Normativa SRF n. 306, de 2003, art. 23, V, "I".

Acresceu que oferece serviços de hemodiálise mediante internação ou não, seguida de acompanhamento médico, terapêutico e nutricional.

Aduziu que seu quadro de funcionários e prestadores de serviço é composto de profissionais com habilitação técnica idêntica à dos proprietários.

Referiu-se à Solução de Consulta n.128, de 29/08/2003, da 10ª Região Fiscal, que entendeu ser aplicável a alíquota de 8% para as atividades de hemodiálise e diálise peritoneal.

Arguiu que, em face de a fiscalização ter procedido apenas a verificação documental, faz-se necessária a realização de perícia e diligência com a finalidade de confirmar a atividade desenvolvida.

(...)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido conforme decisão proferida mediante o Acórdão nº 14-30.865, de 16 de setembro de 2010 (DRJ/Ribeirão Preto/SP), fls.50/56, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

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

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário, além de exercer atividade permitida na legislação, que os serviços sejam prestados por estabelecimento constituído por empresário ou sociedade empresária que ostente caráter empresarial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

O pedido de diligência ou perícia deve ser denegado se tiver sido formulado em desacordo com as prescrições legais, aliado A circunstância de estarem presentes nos autos elementos de convicção suficientes à adequada compreensão dos fatos para solução da lide.

A recorrente foi cientificada do referido acórdão, em 14/10/2010, conforme Aviso de Recebimento (AR), (fl.59), e, interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em 12/11/2010, (fls.62/78) reiterando, no essencial, as mesmas razões expendidas na impugnação acima relatadas, portanto, desnecessário repeti-las.

Inicialmente a recorrente alega nulidade no auto de infração ao afirmar que, a fiscalização não demonstrou a forma utilizada para cálculo juntamente com as explicações técnicas matemáticas de como se chegou ao valor por ela cobrado, pois, não consta informação com relação ao termo inicial da contagem dos juros de mora, e, da correção monetária, o que impede a Recorrente de verificar se o calculo apresentado pela Fiscalização esta correto, e, por conseguinte, de constatar se o valor dela cobrado é devido ou não. E assim, entendendo que o auto de infração não cumpriu com as formalidades necessárias e exigidas pela legislação federal, requer seja julgado nulo, o vergastado auto de infração.

Sob o título DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL, a recorrente alega que acórdão, ora combatido, ao não converter o julgamento em diligência, violou frontalmente o direito da Recorrente à ampla defesa, o qual se encontra previsto na Constituição Federal, especificamente em seu artigo 5º, inciso LV.

Aduz, que os julgadores foram contraditórios. Isto porque, *em um primeiro momento alegam que não se fazia necessária a conversão do julgamento em diligência, e, depois alegam que a Recorrente não comprovou ter empregados atuando em sua atividade fim.*

A recorrente diz que, apresentou uma lista contendo diversas pessoas com as quais mantém vínculo de emprego. Assim, se a Fiscalização não "acreditou" no alegado pela Recorrente, deveria no mínimo ter convertido o julgamento em diligência, até porque, o Estado tem o dever de buscar a verdade material. E que, a realização da diligência é imperiosa, até porque, teria o condão de comprovar o caráter empresarial da Recorrente. Portanto, requer desde já que o venerando acórdão seja declarado nulo de pleno de direito, determinando, consequentemente, a realização de diligência a fim de apurar se a Recorrente possui empregados atuando na sua atividade fim. Situação esta, que conferirá a ela caráter empresarial.

Quanto à COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES QUE JUSTIFIQUE A ALÍQUOTA DE 8%, E CONSEQUENTE NÃO UTILIZAÇÃO DA

ALÍQUOTA DE 32%, a recorrente alega que, oferece serviços de hemodiálise aos seus pacientes, mediante internação ou não, seguido de acompanhamento médico, terapêutico e nutricional, possuindo equipamentos de tecnologia avançada para tanto, e, por fim, atendendo em mais de 80% de sua demanda ao Sistema Único de Saúde.

Argúi que possui empregados e prestadores de serviços que ali trabalham em conjunto com os sócios, outros médicos, que executam tanto o tratamento em si, quanto o acompanhamento posterior dos pacientes, incluindo nutricionistas, psiquiatras, psicólogos e clínicos gerais, conforme relaciona (fls.76/77). E diz, acostar ao presente recurso documentos que comprovam que mantém vínculo de emprego com diversas pessoas que atuam em sua atividade fim.

Ao final 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*.

Ao final requer seja provido o presente recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa

O recurso voluntário é tempestivo. Dele conheço.

Conforme relatado, a recorrente alega duas nulidades. A primeira em relação ao auto de infração e a segunda em relação ao acórdão recorrido pelo indeferimento da diligência requerida pela recorrente.

Quanto ao auto de infração alega que não consta informação sobre o termo inicial da contagem dos juros de mora, e, da correção monetária, o que impede a Recorrente de verificar se o cálculo apresentado pela Fiscalização está correto, e, por conseguinte, de constatar se o valor dela cobrado é devido ou não.

A alegação é totalmente infundada. A uma, porque o auto de infração não exige “correção monetária” do débito, e, a duas porque os juros de mora encontram-se discriminados no demonstrativo de fl.04, com o termo inicial de contagem dos juros a partir do vencimento do débito ocorrido trimestralmente em 2004. Consta, inclusive a informação que: *APURAÇÃO TRIMESTRAL (p/ Fatos Geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente*. Conforme o Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Sobre a matéria, eis o enunciado da Súmula nº 4 desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que por si se explica, *verbis*:

Súmula CARFnº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Melhor sorte também não tem a recorrente sobre a alegada nulidade no tocante ao indeferimento do pedido de diligência.

Sobre este aspecto, vale esclarecer que a diligência reserva-se à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde do litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probando puder ser demonstrado pelos documentos juntados aos autos, de sorte que a autoridade julgadora possa formar a sua livre convicção.

O julgador na análise das provas produzidas nos autos, deve decidir conforme o seu convencimento em consonância com o art.29 do Decreto nº 70.235/72, assim estabelecido: *“Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”*.

A autoridade julgadora entendeu desnecessária a diligência por entender que a questão está diretamente vinculada à interpretação da Lei nº 9.249, de 26/12/1995 e que, as informações carreadas aos autos pela autoridade fiscal permitiram aquilatar a matéria tributável.

Se o interessado aduz possuir prova documental de suas atividades que o equiparam às atividades hospitalares terá que carrear aos autos as provas que diz possuir a evidenciar os requisitos necessários à equiparação da clínica recorrente aos serviços hospitalares, e, que é organizada sob a forma de sociedade empresária. Não cabe, pois, à autoridade julgadora substituir à recorrente na produção dessas provas.

Portanto, não constitui cerceamento ao direito de defesa o indeferimento do pedido de diligência, haja vista que o Decreto nº 70.235/72, coloca a questão no campo do convencimento da autoridade julgadora, podendo deferir aquelas que julgar necessárias ao deslinde do feito e indeferir àquelas que entender meramente protelatórias.

Nulidade rejeitada.

No que diz respeito ao mérito, 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 2004.

A recorrente, insistindo pela aplicação do percentual de 8% na determinação do lucro presumido, fundamenta-se no fato de que, oferece serviços de hemodiálise aos seus pacientes, mediante internação ou não, seguido de acompanhamento médico, terapêutico e nutricional, possuindo equipamentos de tecnologia avançada para tanto, e, por fim, atendendo em mais de 80% de sua demanda ao Sistema Único de Saúde.

Argúi que possui empregados e prestadores de serviços que ali trabalham em conjunto com os sócios, outros médicos, que executam tanto o tratamento em si, quanto o acompanhamento posterior dos pacientes, incluindo nutricionistas, psiquiatras, psicólogos e clínicos gerais, conforme relaciona (fls.76/77). E diz, acostar ao presente recurso documentos que comprovam que mantém vínculo de emprego com diversas pessoas que atuam em sua atividade fim.

Ao final 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*.

Consta da decisão recorrida sobre a qual se insurge a recorrente a seguinte observação que, por se tratar dos mesmos fatos também adoto como razão de decidir, vejamos:

Da documentação apresentada na fase impugnatória, notadamente os instrumentos de constituição e posterior alteração, verifica-se que até outubro de 2005 a contribuinte ostentava a natureza jurídica de sociedade civil. Por conseguinte, não poderia pleitear tributação mais benéfica pois tal condição apenas é permitida às sociedades empresárias. A partir da alteração contratual protocolizada na Jucesp sob n. 872067/06-3 (fls.41/48) é que fora cumprido tal requisito. Abstraindo-se as demais exigências, somente após outubro de 2005 é que a contribuinte poderia enquadrar-se como prestadora de serviços hospitalares.

Entretanto, conforme dito anteriormente, não basta apenas ter natureza jurídica de empresário ou sociedade empresária. É necessário que a pessoa jurídica tenha em seu quadro funcional

servidores com competência técnica para realizar sua atividade-fim sem a necessidade de atuação dos sócios.

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.

Embora tivesse relacionado nomes de profissionais que, a princípio, emprestariam à contribuinte a característica de empresarialidade, isto é, organização dos fatores de produção, não há qualquer documento comprobatório de vínculo entre as pessoas cujos nomes foram declinados na impugnação e a contribuinte.

A recorrente reitera às fls.76 os mesmos nomes de profissionais alinhados na impugnação, mas novamente não junta aos autos qualquer documento comprobatório de vínculo entre as pessoas cujos nomes foram declinados também na peça recursal da contribuinte.

A recorrente não comprovou que possuía em 2004 quadro de funcionários. Apenas trouxe aos autos às fls.99/139, cópias de supostos “CONTRATOS DE TRABALHO À TÍTULO DE EXPERIÊNCIA” e Rescisões dos mesmos Contratos, mas nenhum desses documentos tem empregados com data de admissão em 2004 e anos anteriores, e, pelas minguidas provas, em 2005, teria contado apenas com uma assistente administrativa e uma assistente social, a saber:

- 1) Documento (fls.99/103), admitida em 20/02/2006, como assistente administrativa, sem assinatura da empregada. Rescisão do Contrato em 11/10/2007 (fl.104);
- 2) Documento (fl.107), admitida em 01/09/2005, como psicóloga, com assinatura da empregada. Rescisão do Contrato em 11/10/2007 (fl.110);
- 3) Documento (fl.113), admitida em 03/07/2006, como enfermeira, com assinatura da empregada. Rescisão do Contrato em 11/10/2007 (fl.117);
- 4) Documento (fl.120), admitida em 01/04/2006, como enfermeira, com assinatura da empregada. Rescisão do Contrato em 13/11/2007 (fl.125);
- 5) Documento (fl.128), admitida em 01/09/2005, como assistente social, com assinatura da empregada. Rescisão do Contrato em 11/10/2007(fl.131);
- 6) Documento (fl.134), admitida em 11/10/2006, como nutricionista, sem assinatura da empregada. Rescisão do Contrato em 11/10/2007 (fl.137);

Como se vê, a documentação é notoriamente precária e suficiente para comprovar que em 2004, quando ocorrido o fato gerador objeto da autuação, a autuada não possuía sequer um empregado, pois, não há nos autos um comprovante de registro de empregados relativo ao ano calendário de 2004.

Dos fatos acima depreende-se que os serviços prestados em 2004 eram efetuados pelos sócios e referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.

Observe-se ainda que pelos mencionados documentos todos os ditos empregados tiveram rescisão de contrato em outubro ou novembro de 2007.

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

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

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

(...)

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

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

Grifei.

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

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

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

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

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

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

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

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

Como bem asseverado na decisão recorrida: *Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário, além de exercer atividade permitida na legislação, que os serviços sejam prestados por estabelecimento constituído por empresário ou sociedade empresária que ostente caráter empresarial.*

Ora, a pessoa jurídica que presta serviços por intermédio da atuação, apenas, dos sócios, e de profissão regulamentada, não configura sociedade empresária, mas sim pessoa jurídica não empresária, pessoa jurídica simples, de serviços de profissão regulamentada. É o caso dos presentes autos.

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

Destarte, não havendo a Recorrente demonstrado estar enquadrada na exceção contida na alínea "a", do inciso III, do art. 15, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, qual seja, ser prestadora de *serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa*, não há motivação legal para a aplicação de 8% sobre a receita bruta para a determinação de sua base de cálculo pelo lucro presumido, devendo permanecer com a aplicação do percentual de 32%, e por consequência deve ser mantido o auto de infração.

Diante do exposto, voto no sentido de afastar as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

Processo nº 10865.004348/2008-15
Acórdão n.º **1802-000.967**

S1-TE02
Fl. 146

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa.

CÓPIA