



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Cleo4

Processo nº : 10935.001276/99-21
Recurso nº : 121.538
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS: DE 1995 e 1998
Recorrente : CLIMEDE CLÍNICA MÉDICA DE ECOGRAFIA S/C LTDA
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR.
Sessão de : 23 de fevereiro de 2000
Acórdão nº : 107-05.893

LUCRO PRESUMIDO-SOCIEDADES CIVIS: Sociedade constituída para a prestação de serviços de exames para diagnósticos por imagem (ecografia e ultrassonografia), que envolve atividade privativa de médico e exige habilitação específica, está sujeita a coeficientes próprios, na determinação do lucro presumido.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CLIMEDE CLÍNICA MÉDICA DE ECOGRAFIA S/C LIMITADA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ.

Processo nº : 10935.001276/99-21
Acórdão nº : 107-05.893.

Recurso nº : 121.538
Recorrente : CLIMEDE CLÍNICA MÉDICA DE ECOGRAFIA S/C LIMITADA

RELATÓRIO

CLIMEDE CLÍNICA MÉDICA DE ECOGRAFIA S/C LIMITADA., qualificada nos autos, foi autuada por declarar a menor o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (fls. 60/61) e o PIS-REPIQUE (fls. 65/66), referentes aos exercícios de 1995 e 1998, anos-calendário de 1994 e 1997.

Segundo a fiscalização consignou no Termo de Verificação Fiscal (fls. 51/52), a empresa exercia a atividade de prestação de serviços correspondentes a profissão regulamentada de médico (exames de ecografia e ultrassonografia), segundo consta de seu contrato social (fls. 3/5) e das notas fiscais de fls. 39/50, cujo coeficiente de lucro presumido era de 20%, no ano-calendário de 1995, e 30%, no ano-calendário de 1997. No entanto, adotou nos dois períodos os coeficientes de 3,5% e 16%, respectivamente, destinados às atividades de prestação de serviços hospitalares e prestação de serviços em geral.

A autuada impugnou a exigência (fls. 69/77), arguindo, preliminarmente, nulidade do auto de infração, por descrever as supostas infrações de modo genérico, sem apresentar elementos que possibilitem à impugnante exercer o seu direito de defesa, e bem assim porque os dispositivos legais apresentados são inaplicáveis ao caso, inobservando a forma prescrita em lei para sua válida constituição. Transcreve e analisa os fundamentos legais da peça básica.

No mérito, sustenta que a sociedade tem por objeto a prestação de serviços médicos especializados em ecografia que é prestação de serviços em geral; portanto, sujeita ao coeficiente de 8%, na determinação do lucro presumido, independentemente do local onde os serviços são prestados. O fato de se tratar de uma sociedade legalmente regulamentada, não tem a eficácia de desconstituir seus

Processo nº : 10935.001276/99-21
Acórdão nº : 107-05.893.

serviços como de prestação de serviços hospitalares. Junta cópia do seu contrato social (fls. 78/79) e de sua alteração (fls. 81/83).

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento (fls. 90/99), com base nos seguintes argumentos de fato e de direito:

"As duas preliminares argüidas pela impugnante, em realidade, possuem uma única essência: o auto de infração estaria a estampar, como fundamento legal, dispositivos inaplicáveis à ocorrência. A impugnante divide as alegações em duas preliminares porque, na primeira vertente, aprecia a ocorrência em si mesma, considerando seus aspectos materiais e as supostas dificuldades que apresentaria à eficaz elaboração de sua defesa. Na segunda vertente, atém-se ao aspecto formal, buscando espeque na legislação que estabelece os requisitos essenciais do auto de infração, sustentando que a correta grafia dos dispositivos legais que fundamentam a autuação é um deles. Mas, o fundamento último das duas alegações é um só: o cerceamento à sua defesa que estaria materializado na deficiente descrição dos dispositivos legais. E porque, em última análise se trata do mesmo argumento, vestido com duas roupagens distintas, comportam ambas as preliminares uma única apreciação.

Sou levado a confessar que, mesmo após grande esforço, não concebo a lógica que norteia alegações da espécie, no contexto em que suscitadas, senão como meramente protelatórias. Com efeito, fosse o primeiro trato da impugnante com a matéria tributaria e, também, não contivessem o auto de infração e seu apêndice, o Termo de Verificação Fiscal, descrição detalhada dos motivos que levaram à exigência, seria plausível a teia de argumentos tecida pela impugnante.

Basta comparar o conteúdo da imputação fiscal com o arcabouço legal que lhe confere supedâneo para a constatação de que este satisfaz. Com efeito, está claro como a luz do dia, a imputação fiscal consiste em atribuir à impugnante o fato de que, estando obrigada a recolher o tributo calculado segundo determinadas regras, obrou de forma diferente. O Fisco consignou, como legislação vulnerada, os dispositivos que gizavam os coeficientes corretos. O que mais quer a impugnante? Em outras palavras, a fiscalização simplesmente asseverou: o procedimento da autuada afrontou a lei, e registrou os dispositivos diretamente vulnerados, ou seja, aqueles que fixam a alíquota correta. É preciso lembrar que a impugnante não deixou de recolher completamente o tributo. Apenas o fez parcialmente, em valor que, segundo a ótica fiscal, não atendia a legislação aplicável em função da atividade por ela explorada.

Mas, o quê mais podia querer a impugnante? E o que mais podia ou devia mencionar a fiscalização? Aliás, volto a repetir, a impugnante já conhecia sua obrigação genérica de recolher o tributo e a vinha cumprindo. Não podia, portanto, a fiscalização imputar à impugnante outras infrações que, em verdade, não tivesse cometido. Basta, portanto, para fundamentar o lançamento, a menção às alíquotas corretamente aplicáveis.

Processo nº : 10935.001276/99-21
Acórdão nº : 107-05.893.

Por outro lado, o auto de infração e seu apêndice, o Termo de Verificação fiscal, integram uma única estrutura e têm de ser lidos e interpretados em sua inteireza. A fundamentação legal complementa a descrição verbal fática e vice-versa. A função de uma, coisa é complementar a outra. Logo, não faz sentido expender alegações baseadas apenas na leitura isolada dos dispositivos legais infringidos, sob pena de incorrer em bizantinice.

Por último, ainda que fosse procedente a argumentação da impugnante, não seria correto cogitar, na hipótese, de nulidade. Não. Se houvesse a efetiva possibilidade de prejuízo à defesa, seria apenas o caso de se determinar a complementação ou retificação da grafia dos dispositivos legais vulnerados e ofertar nova oportunidade de pronunciamento da defesa. Mas nem isso é necessário porque as alegações de mérito demonstram que a impugnante compreendeu em sua exata amplitude o conteúdo e alcance da imputação fiscal.

Em face de tais considerações, rejeito as preliminares.

No mérito, uma questão apenas clama por ser dirimida. Trata-se de determinar se a impugnante exerce atividade classificável à luz da legislação como prestadora de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada ou se, pelo contrário, suas atividades podem ser classificadas como serviços gerais ou mesmo como serviços hospitalares. Isso porque o lançamento repousa na premissa de que os serviços prestados pela impugnante se amoldam à primeira daquelas classificações.

Com efeito, a cobrança tem por fulcro o tratamento mais oneroso dispensado aos serviços relativos a profissão regulamentada e por objeto apenas a diferença do tributo entre aquele que já foi recolhido em decorrência da classificação original pela contribuinte e o novo, que o Fisco entende ser devido por força da nova classificação que atribui.

A propósito, registro que, na mesma página (fls. 76), a impugnante sustenta duas teses discrepantes, antagônicas e mutuamente excludentes. Com efeito, em primeiro lugar sustenta, verbis:

"Deste modo, vislumbra-se que, como atividade de prestação de serviços em geral, a impugnante estava sujeita a utilização do coeficiente de 8% (oito por cento)..." (Grifei).

Logo a seguir, a impugnante assevera, verbis:

"Ora, emérito julgador, é flagrante que a atividade desenvolvida pela Impugnante trata-se de prestação de serviço hospitalar." (Grifei).

Ressalto, todavia, que a flagrante contradição entre as duas assertivas da impugnante importa pouco no momento, porque o que está sob apreciação é a premissa fiscal de que a impugnante exerce atividade inerente a profissão legalmente

Processo nº : 10935.001276/99-21
Acórdão nº : 107-05.893.

regulamentada. Para tanto, colhamos subsídio no Parecer Normativo CST nº 15, de 21/09/83, que fornece os conceitos necessários à compreensão da matéria.

O item 3 do mencionado parecer esclarece que, para sujeitar-se à legislação pertinente, "não basta que a sociedade exerça atividade de natureza civil; é também essencial que essa atividade seja privativa de profissão legalmente regulamentada." (Grifei). Em seguida, o PN esclarece o que vem a ser profissão legalmente regulamentada nos seguintes termos:

"4. A pessoa física, com o fito de prover a sua subsistência e de satisfazer a seus diversos encargos, exerce atividade ou ocupação, habitual, remunerada, de natureza civil ou comercial, que poderá ou não exigir conhecimentos especiais para o seu desempenho. Quando essa atividade ou ocupação é específica, visando a um determinado objetivo, para cujo desempenho sejam exigidos conhecimentos especiais, de caráter artístico, técnico ou científico, ou apenas certas habilidades físicas ou mentais, ela é considerada uma profissão. Portanto, profissão regulamentada é aquela atividade ou ocupação específica de natureza civil ou comercial que, além de ser privativa de pessoas devidamente habilitadas para o seu exercício, reúna uma ou mais das condições referidas e que tenha sido reconhecida por ato legal de autoridade competente.

4.1 - Como a Constituição determina ser de competência exclusiva da União legislar sobre Direito do Trabalho (artigo 8º, XVII, "b" c/c "r"), é profissão legalmente regulamentada aquela cujo exercício tenha sido reconhecido e regulamentado por lei ou decreto federal (Por pertinente, esclareça-se que as profissões já regulamentadas são relacionadas em publicação editada pelo Departamento Nacional de Mão-de-Obra - DNMO do Ministério do Trabalho - MTb). Por essa razão, não pode ser conceituada como profissão legalmente regulamentada o exercício das atividades ou ocupações disciplinadas, listadas ou discriminadas em ato legal de Estado ou Município, para seu desempenho em âmbito estadual ou municipal, por lhe faltar embasamento legal.

5. A pessoa física que tenha profissão legalmente regulamentada, seja esta de natureza civil ou comercial, pode exercer sua atividade como trabalhador autônomo ou como assalariado, ou associado a outro(s) profissional(is), constituindo pessoa jurídica, conforme seja de sua conveniência. Em qualquer caso, não pode ser alterada sua área de competência ou atuação, o que desvirtuaria, 'ipso facto' as características legais da profissão.

5.1 - O tratamento tributário referido nos decretos-leis citados dirige-se aos titulares de profissões de natureza civil, reconhecida e regulamentada por lei ou decreto federal, que se organizam para explorar suas atividades profissionais sob a forma de sociedade civil.

5.2 - O comando legal pressupõe, inquestionavelmente, que os objetivos da pessoa jurídica constituída devem ser inerentes à formação profissional de seus sócios, e que ela não venha a praticar atos de comércio, pois que, isso ocorrendo, estaria descaracterizada a sociedade civil de prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada'.

Processo nº : 10935.001276/99-21
Acórdão nº : 107-05.893.

5.3 - Por oportuno, convém ressaltar que não se deve confundir 'prestação de serviços' com 'venda de serviços'.

5.3.1 - Na primeira hipótese, há uma efetiva prestação de serviços pessoais, pelos componentes da sociedade ou profissionais por ela empregados, sendo exemplo os consultórios e escritórios de profissionais liberais.

5.3.2 - A segunda hipótese - venda de serviços - pressupõe uma unidade econômica e jurídica sob estrutura empresarial, na qual são agrupados e coordenados os fatores materiais e humanos, inclusive de qualificação diferente dos titulares da sociedade, necessários à consecução dos objetivos sociais e ao desenvolvimento de atividade profissional e lucrativa, com receita oriunda de rubricas diversas, não só da prestação de serviços, configurando uma empresa comercial, cujos negócios ou atividades passam a ter natureza de atos de comércio. Nesta hipótese há um conjunto de operações características de empresa, pela atividade conjugada e indiscriminada dos seus elementos na realização dos objetivos sociais, as quais se configuram como operações de vendas de produtos, bens, idéias ou serviços, que podem ser de informações, de propaganda ou publicidade, de educação, de saúde, de transportes, de serviços de terceiros, etc.

Volvendo o foco da investigação para as atividades da impugnante, verifico que estas estão assim definidas pela cláusula segunda do contrato social:

"CLAUSULA SEGUNDA - A Sociedade tem por objeto a prestação de serviços Médicos especializados em Ecografia."
(Grifei).

Trata-se, portanto, da prestação de serviços privativos de médicos. E não restam dúvidas quanto ao fato de que a profissão de médico se encontra dentre aquelas classificadas como regulamentadas. Não se trata, todavia, do exercício da medicina nas suas modalidades mais tradicionais, como a clínica ou cirúrgica. Trata-se de uma atividade especial, na medida em que demanda equipamentos específicos. Outro fato incontroverso, que, mesmo não sendo ainda a ecografia - ou ultra-sonografia - reconhecida no Brasil como especialidade médica, o exercício da atividade é restrito à classe médica. Aliás, a regulamentação desse método diagnóstico parece ser questão de tempo, já que é advogada por dois grupos, com pretensões distintas. Enquanto o Colégio Brasileiro de Radiologia (CBR) almeja manter a ultra-sonografia como uma ramificação da radiologia, a Sociedade Brasileira de Ultra-Sonografia (SBUS) defende o reconhecimento do método como especialidade.

De qualquer sorte, não poderiam, por exemplo, dois profissionais de outra área de formação - científica ou não - explorar a atividade da impugnante. Os requisitos são: primeiro, que estejam habilitados ao exercício da medicina - profissão regulamentada - e segundo, que disponham da habilitação específica para operar o equipamento e interpretar as imagens resultantes dos exames.

Processo nº : 10935.001276/99-21
Acórdão nº : 107-05.893.

O contrato social da impugnante (fls. 03) revela que seu corpo social é composto por dois médicos e que estes se propuseram a explorar a prestação de serviços médicos especializados em ecografia. Não vejo, portanto, nenhum fator que desqualifique a impugnante da condição de sociedade civil prestadora de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada. E estando assim convencido, descarto expressamente a alegação da impugnante de que sua atividade contempla a prestação de serviço hospitalar.

Com efeito, nos revela Aurélio, o vocábulo hospital provém do latim "hospitale", cujo significado é hospedaria. Segundo o aquele lexicógrafo, seu significado é:

" verbete: hospital

1. Estabelecimento onde se internam e tratam doentes; nosocômio."

Assim, quer sob o aspecto semântico atual, quer sob o aspecto etimológico, o significado de hospital, indissociável do conceito de internação, hospedagem. No vejo como se falar em prestação de serviços hospitalares sem que haja a oferta da possibilidade de internamento do enfermo. Considero absolutamente incabível classificar simples exames de ultra-sonografia como serviços hospitalares."

A seguir, o julgador discorre sobre o tratamento fiscal dado às duas atividades, para concluir que o contribuinte quer usufruir de um benefício a que não faz jus. Sustenta que a aplicação da multa, no percentual aplicado correto, está em consonância com a legislação em vigor.

A empresa foi intimada da decisão de primeira instância em 19/11/99, conforme AR de fls. 102.

Irresignada, a empresa recorre a este Colegiado, em 20/12/99 (fls. 103/113), mediante o depósito de 30% do crédito tributário exigido (fls. 114/115), de que trata o art. 32 da MP nº 1.621-30, de 12/12/97.

Em seu recurso, repete praticamente os mesmos argumentos apresentados em primeira instância. Aduz que parte dos exames são prestados em hospitais, com o auxílio de um aparelho portátil; que o que caracteriza o serviço é o próprio serviço e não o local onde o mesmo é prestado, sendo que eventuais atendimentos na própria clínica não tiram a natureza do serviço; insiste em discordar da multa aplicada sob o argumento de que o percentual é muito acima daqueles definidos em lei para sua válida exigência.

Relatório.



Processo nº : 10935.001276/99-21
Acórdão nº : 107-05.893.

VOTO

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - Relator.

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

A decisão de primeira instância é escoreita, devendo ser mantida em seus precisos termos.

Preliminarmente, o auto de infração descreveu precisamente os fatos que levaram a fiscalização a lançar a diferença de imposto e fundamentou a exigência na legislação própria. E tanto assim é que a empresa entendeu perfeitamente a acusação e dela se defendeu plenamente.

Por outro lado, não houve ofensa a nenhum dos dispositivos do Decreto nº 70.235/72, notadamente ao inciso IV do art. 10, do referido decreto, como quer fazer crer a defesa.

No mérito, como bem demonstrou a autoridade recorrida, a atividade da recorrente é específica de médicos, profissão que depende de habilitação profissional legalmente exigida e que, por isso mesmo, no ano calendário de 1994, estava enquadrada no § 1º, letra 'c' do art. 523 do RIR/94, que reza:

"Art. 523 - A base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na atividade, expressa em cruzeiros reais (Lei nº 8.541/92, art. 14).

§ 1º - Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 8.541/92, art. 14, § 1º):

....."omissis".....

Processo nº : 10935.001276/99-21
Acórdão nº : 107-05.893.

b) oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida sobre a prestação de serviços em geral, inclusive sobre os serviços de transporte, exceto o de cargas

c) vinte por cento sobre a receita bruta mensal auferida com as atividades de:

1. prestação de serviços, cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida; e ; (grifei)

e não na letra "d" do mencionado parágrafo, assim redigida:

d) 3,5% sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços hospitalares. ; (grifei)

posto que a sua atividade não é hospitalar.

Concordo com a recorrente quando ela afirma que o importante não é o local onde se exerce a atividade, mas sim a atividade que se exerce. É irrelevante que o serviço seja prestado também em hospital. Relevante é que a atividade da empresa não é hospitalar, como já se viu.

Se a pessoa jurídica tivesse como objeto social a atividade hospitalar e nela um departamento ou setor de ecografia ou ultrassonografia, tudo bem. Só que isso não ocorre na espécie. Trata-se de uma empresa constituída por médicos, profissão que depende de habilitação profissional legalmente exigida, para prestação de serviços específicos de médico.

Do mesmo modo, no ano-calendário de 1997, a recorrente estava enquadrada na letra "a" do inciso III, do art. 15, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe, "in 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.

Processo nº : 10935.001276/99-21
Acórdão nº : 107-05.893.

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

....."omissis".....

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; (grifei)

....."omissis".....

Daí se infere que, tanto no ano-calendário de 1994, como no de 1997, a empresa adotou coeficiente de determinação de lucro presumido que não correspondia à sua atividade, e assim houve-se com acerto a fiscalização ao rever-lhe o enquadramento e, aplicando o índice correto, lançar-lhe a diferença de imposto e do Pis-Repique.

A multa de lançamento de ofício com percentual de 75% (setenta e cinco por cento) foi aplicada, corretamente, com fundamento no art. 4º, inciso I da Lei nº 8.218/91 e art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96; c/c art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei 5.172/66 (fls. 58 e 64).

O contribuinte insurge-se contra o seu percentual que estaria em desacordo com a legislação, mas não indica que mandamento legal estabelece percentual diferente do aplicado.

Nesta ordem de juízos, rejeito as preliminares argüidas, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 23 de fevereiro de 2000.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES

