



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.721719/2012-01
ACÓRDÃO	1003-004.602 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLINICA ODONTOLOGICA FARIA SANTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. SERVIÇOS HOSPITALARES. CARACTERIZAÇÃO

À luz do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo (Tema nº 217), a expressão “serviços hospitalares” para fins de quantificação do lucro presumido por meio do percentual mitigado de 8%, inferior àquele de 32% dispensado aos serviços em geral, deve ser objetivamente interpretado e alcança todas as atividades voltadas diretamente à promoção da saúde, de sorte que, em regra, mas não são, necessariamente, prestados no interior do estabelecimento hospitalar.

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO.

O percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no lucro presumido, para a atividade de prestação de serviços odontológicos, que não relativos a consultas, é de 8% (oito por cento) para IRPJ e 12% (doze por cento) para CSLL. No caso concreto, o conjunto probatório indica tratamentos odontológicos, que devem ser considerados como atividades voltadas diretamente à promoção da saúde.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM DOS RECURSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Quando o Sujeito Passivo está submetido à apuração do lucro presumido, objeto do presente Recurso Voluntário, aplica-se o §1º, do art. 24, da Lei nº 9.249/1995.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS/PASEP.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial para afastar a infração relativa ao percentual do lucro presumido sobre as receitas declaradas e para afastar o valor de R\$ 49.100,00 da base tributável relativa à infração de omissão presumida de receitas com base em depósito bancário de origem não comprovada, mantendo-se sobre esta matéria o percentual de 32%.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros, Efigenio de Freitas Junior (substituto[a] integral), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1404/1425) em face do Acórdão de Impugnação nº 11-64.077, da 9ª Turma da DRJ/REC (fls. 1378/1391), por meio do qual aquele Colegiado julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Assim restou assentada a Decisão ora Recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES, CONCEITO.

Consideram-se serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução-RDC Anvisa nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, privilegiando-se a natureza do serviço prestado em detrimento das características e da estrutura apresentadas pelo prestador do serviço.

SERVIÇOS HOSPITALARES. ODONTOLÓGICOS. CONCEITO. CRITÉRIO OBJETIVO. SERVIÇOS GERAIS

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. Inaplicabilidade de critérios subjetivos. Não constatado o cumprimento dos requisitos impostos pela legislação, e, em consonância com às normas pertinentes, considera-se o percentual de 32%.

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO.

O percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no lucro presumido, para a atividade de prestação de serviços em geral é de 32% (trinta e dois por cento).

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM DOS RECURSOS. NÃO COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. COFINS. PIS/PASEP.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem retratar o caso, adoto excertos do relatório da DRJ:

Relatório

Trata o presente contencioso, originado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) 10.1.01.00-2011-00374-6, de Auto de Infração, de fls. 964/996 lavrado contra a contribuinte qualificada, relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados nº período de 01/2008 a 12/2008, e, também dos elementos nele discriminados, onde constam os seus demonstrativos e anexos, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 500.124,63 (fls. 2/3), que Os fatos apurados pela Autoridade Lançadora estão descritos no RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL" (fls. 951/963) e "TERMO DE ENCERRAMENTO" (fls. 996) e TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL (fls. 5/6). A seguir, a síntese dos Termos.

No dia 4/4/2011, a Fiscalização lavrou Termo de Início de Procedimento Fiscal, tendo a contribuinte assinado na mesma data. O procedimento se instaurou, para a verificação no ano-calendário de 2008, para verificação de omissão de receitas, nos termos do artigo 33 da Lei 9.430, de 1996, tendo sido apurada, segundo a Fiscalização a omissão de rendimentos referentes a movimentação financeira da empresa, pelos depósitos bancários nas contas da empresa e de seu sócio. Não foram apresentados os documentos no prazo (fls. 10).

E, que ainda, foram efetuados lançamentos em virtude da base de cálculo do imposto de renda e do adicional está prevista nos artigos 518 e 519 do RIR/1999 - Decreto 3.000/99, pelo percentual de 32% (trinta e dois por cento), em conformidade com a Lei 9.249, de 1995, art. 15, § 10, inciso III.

E, que ao Analisar a resposta da fiscalizada, bem como a natureza de seu objeto social constante em seus atos constitutivos (fls. 169/186), constatou-se que os serviços prestados compreendem exclusivamente atendimento odontológico nas dependências da clínica, no horário das 7:30h às 21:h, com plantão permanente de vinte e quatro horas, através de contato telefônico. E, que realiza alguns procedimentos cirúrgicos odontológicos são realizados nos hospitais Moinhos de Vento e Mãe de Deus.

É que pelo apurado, os serviços prestados pela fiscalizada - exclusivamente odontológicos - não se enquadram no conceito de serviços médicos, conforme definido na IN SRF 480, com alteração pela IN SRF .Em consequência será constituído crédito tributário relativamente ao IRPJ e CSLL, através de auto de infração, mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta declarada, conforme definido nos artigos 518 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Já em relação a movimentação financeira As Requisições de Movimentação Financeira — RMF e os extratos bancários foram anexados às fls. 09/167. Posteriormente a fiscalizada fez a entrega de extratos de contas-correntes bancárias utilizadas para movimentar seus recursos financeiros (fls. 418/539), bem como, das cópias de alterações e consolidações do contrato social, livro diário e livro razão (fls. 168/417).

Os levantamentos foram efetuados com base nas contas-correntes da empresa e do sócio CARLOS ROBERTO FORTUNA, como discriminado no demonstrativo a seguir:

Banco	Agência	Nº da Conta	Titularidade
Banco Real	735	5.709059-4	Carlos Roberto Fortuna
Banco Real (Santander)	735	0.716730-1	Clinica Odont. F.Santos Ltda.
Banco Real (Santander)	735	3.716739-5	Clinica Odont. F.Santos Ltda
Banco Santander	1014	13-000570-0	Clinica Odont. F.Santos Ltda
Banco Santander	1014	13-000080-8	Clinica Odont. F.Santos Ltda
Banco Santander	1014	10000021	Carlos Roberto Fortuna
Caixa Econômica Federal	432	00000028-4	Clinica Odont. F.Santos Ltda
Unicred		34365-0	Clinica Odont. F.Santos Ltda

Intimada a empresa fiscalizada, essa anexou documentos/prestou os esclarecimentos vide às fls.640/930, conforme transcrevemos a seguir:

1. Antecipação de cheques e depósitos de cheques de pacientes referem-se aos tratamentos realizados em clientes da clínica, os pagamentos eram efetuados de forma parcelado ou a vista, estes valores seriam antecipados com posterior emissão das notas fiscais ou as notas fiscais eram emitidas com posterior depósito, por esse motivo não consegue identificar, com exatidão, as notas fiscais com os respectivos valores depositados;
2. Transferências identificadas realizadas entre contas-correntes da pessoa jurídica (entre as contas da Clínica Faria Santos) e também entre contas-correntes da pessoa jurídica e da pessoa física (sócio Carlos Fortuna), bem como depósitos em dinheiro da pessoa física (sócio Carlos Fortuna), conforme identificados nos extratos anexados.
3. Operações de Empréstimos com pessoas físicas, através de cheques, realizadas com a empresa Risorse Fomento Mercantil, conforme contrato;
4. Depósitos em dinheiro referem-se a empréstimo tomado pela pessoa jurídica junto à Caixa Econômica Federal, sob a responsabilidade de somente um dos sócios, mensalmente o valor era depositado por esse sócio para quitação da parcela;
5. Operações de empréstimo referem-se a operação de empréstimo com o BRDE;
6. Depósitos de terceiros no Banco Santander, conta 130005700 e no Banco Real, conta 716739-5, referem-se a depósitos de outras pessoas jurídicas, resultante da saída de um dos sócios da empresa que constituiu nova sociedade e utilizou a conta bancária existente durante os meses de janeiro 2008 a início de abril 2008. Essa conta é a mesma onde foram depositadas as operações de empréstimos com o BRDE

Anexou extratos de contas-correntes, planilhas com indicação de valores, contrato de compra e venda de imóvel, instrumento particular de transação e termos aditivos celebrado com Risorse Fomento Mercantil Ltda - CNPJ 05.950.679/0001-01.

A Fiscalização analisando os documentos apresentados pelo contribuinte, excluiu das referidas planilhas os valores referentes às operações com a Risorse Fomento Mercantil Ltda, verificadas na conta-corrente no 716.730-1, do Banco Real S/A e transferências do BRDE para a conta-corrente 716.739-5 do Banco Real S/A.

Também foram excluídas as transferências de outras contas de mesma titularidade, das contas da pessoa física de Carlos Roberto Fortuna, transferências de saldos comprovadas, bem como valores que pelo seu histórico demonstram tratarem-se de empréstimos.

E, quando intimada a comprovar através de documentação hábil e idônea coincidente em valores e datas, qual a origem dos valores creditados em suas contas-correntes junto às instituições referidas consignados nos demonstrativos de fls. 629/638, a fiscalizada comprovou, apenas, parte dos créditos, os quais foram excluídos dos demonstrativos referidos.

Quanto aos demais valores a fiscalizada não apresentou nenhum documento hábil. E, relata o Fisco que somente estão relacionados nas planilhas de fls. 931/940, apenas, os valores não comprovados pela Clínica Odontológica Faria Santos.

E, que diante da não comprovação pela aurtuada relativamente aos demais valores creditados em suas contas correntes, e tendo em vista que não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios de que aqueles valores não representariam o ingresso de receitas, tais créditos foram considerados pela Auditoria Fiscal na apuração das suas receitas com base na presunção legal prevista no artigo 42, da Lei 9.430/96. Conforme demonstrativos de apuração (fls. 961) dos valores creditados (fls. 931/940):

PERÍODO DE APURAÇÃO	CASA DE FEDERAL CONTA-CORRENTE Nº 0000488	BANCO REAL CONTA-CORRENTE Nº 716730-1	BANCO REAL SA CONTA-CORRENTE Nº 716730-1	BANCO SANTANDER SA CONTA-CORRENTE Nº 13202670	BANCO SANTANDER SA CONTA-CORRENTE Nº 13202670	BANCO UNICRED CONTA-CORRENTE Nº 34683-1	TOTAIS DOS VALORES CREDITADOS EM 2008
jan/08	69.840,27	62.295,00	53.306,88	26.517,00	19.039,50	-	230.994,65
fev/08	30.595,19	43.551,00	65.804,33	96.347,08	15.328,85	-	251.637,05
mar/08	23.136,79	50.936,00	32.148,37	62.393,86	12.040,50	-	180.655,50
abr/08	46.201,70	-	-	72.984,00	1.030,00	-	120.195,70
mai/08	25.982,14	-	35.777,13	105.739,15	-	-	167.508,43
jun/08	28.207,34	-	53.607,50	30.930,00	-	-	112.744,90
jul/08	77.574,72	-	45.825,40	5.000,00	-	-	128.400,12
ago/08	29.290,22	-	-	14.710,00	-	29.540,00	73.540,22
set/08	25.000,01	-	37.920,00	100.567,20	-	5.144,40	168.634,61
out/08	39.331,03	-	49.795,00	110.189,30	-	-	199.315,33
nov/08	24.548,17	-	10.895,34	227.986,19	-	-	263.540,70
dez/08	25.217,57	-	23.864,22	126.317,00	-	-	175.398,79
TOTAIS	447.944,11	156.792,00	409.045,86	979.670,81	47.434,85	34.684,40	2.075.672,01

E, também o Demonstrativo, onde consta a RECEITA OMITIDA NAS MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS:

Período	Total Movimentação Financeira (a)	Receita Declarada (b)	Receita Omitida (c) = (a) - (b)
jan/08	230.994,65	53.918,00	177.076,65
fev/08	251.637,05	24.100,00	227.537,05
mar/08	180.655,50	51.226,00	129.429,50
abr/08	120.195,70	51.585,00	68.610,70
mai/08	167.508,43	49.062,50	118.445,93
jun/08	112.744,93	33.725,00	79.019,93
jul/08	128.400,12	35.590,00	92.810,12
ago/08	73.546,22	64.720,00	8.826,22
set/08	168.634,61	80.334,00	88.300,61
out/08	199.315,33	98.335,00	100.980,33
nov/08	263.540,70	69.290,00	194.250,70
dez/08	178.398,79	88.865,00	89.533,79
Totais	2.075.572,03	700.750,50	1.374.821,53

Foi apresentada Impugnação a seguir resumida:

- a) A impugnante seria clínica odontológica e efetuava serviços cirúrgicos, serviços de radiologia, possuindo enfermagem média anestesista (que foram desconsiderados porque a autoridade autuante entendeu não estarem cumpridos os requisitos do art. 27, da IN SRF nº 480/2004, com alteração dada pelo art. 1º, da IN RFB nº 721/2007).
- b) Na condição de clínica odontológica com prestação dos serviços acima mencionados, o percentual de presunção de IRPJ seria de 8% e de CSLL seria 12%, ao invés dos 32% aplicados pela autoridade lançadora.
- c) Várias movimentações nas contas correntes não corresponderiam a receitas da clínica, pois seriam:
 - c.1) Provenientes de empréstimos; contraídos junto a amigos do sócio Carlos Fortuna (sobrinhos, primos, sogro, irmã, funcionária etc.).
 - c.2) Oriundos de serviços do Dr. Cícero Dinato, que apenas de ter cindido com a sociedade, continuou laborando até abril de 2008, cujos cheques eram depositados em seu favor, em conta da clínica e ele vinculada.
 - c.3) Provenientes de empréstimos (mútuos) junto a RISORSE Fomento Mercantil, sendo a importância total de R\$ 853.043,95 e não R\$ 570.333,50 como constatado pelo Fiscal.
 - c.4) Oriundos de depósitos do Dr. Cícero Dinato, que, apesar de ter deixado a sociedade, havia arcado com o dever de quitar o empréstimo junto à CAIXA econômica, totalizando R\$ 55.545,51.

Cabe destacar que segundo a DRJ/REC:

Restando incontroversos os valores apurados de omissão de receitas sobre as movimentações financeiras (creditados em conta-corrente) e a diferença de base de cálculo, relativa a apuração sobre o Lucro Presumido (fls. 1351 a 1352) sobre os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. Para esses valores apurados,

após o lançamento fiscal e os expurgos apresentados pela impugnante, foram apartados para cobrança no processo 11080.73351802013-74. (fls.1361)

Sobreveio a decisão da DRJ que pode ser assim sintetizada:

- a) *“somente a indicação de pessoas como credoras da empresa sem a comprovação dos créditos destinados a empresa autuada não configuram provas da natureza de operações que resultaram em créditos em conta bancária que não se coadunam com as receitas das notas fiscais de serviço da empresa e nem com os mútuos já provados nos autos”.*
- b) *“O contribuinte repetiu em sede de impugnação os argumentos trazidos ao longo da realização do procedimento fiscal sem, contudo, agregar novas provas a serem apreciadas no âmbito do julgamento da sua impugnação, não se desincumbindo, portanto, do ônus probatório que lhe é imputado”.*
- c) *“A Fiscalização lavrou o Auto de Infração sobre a diferença de base de cálculo, dos valores praticados em 2008, referentes ao IRPJ e a CSLL nos percentuais de 32% e não de 8% para o IRPJ, bem como de 32% e não 12% para a CSLL como assim declarou a impugnante”.*
- d) *“...verifica-se que, em regra, os percentuais de presunção do lucro presumido são de 8% e de 12%, a serem aplicados sobre a receita bruta auferida, para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, para os serviços hospitalares. Entretanto, as prestadoras de serviços em geral, estão sujeitas ao coeficiente de presunção de 32%”. Cita as Soluções de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6066, de 04 de dezembro de 2017, Solução de Divergência COSIT nº 3, de 31 de maio de 2019, que concluem, ao fim e ao cabo, que serviços odontológicos não seriam atividade hospitalar.*
- e) Com relação ao pedido de produção de provas, indicou que *“o momento adequado de produzi-las e solicitá-las (perícia, diligência e documentos), é o da apresentação da impugnação, do contrário, preluído estará o direito, ressalvadas as exceções legais, conforme estabelece o artigo 57, do Decreto nº 7.574/2011, que consolidou o disposto no Decreto nº 70.235/1972”.*

Irresignada, a Recorrente interpôs sua peça recursal aduzindo:

- i) Que a autoridade excluiu (Fls. 951/963) os montantes oriundos dos contratos de mútuo com a Empresa Risorse Fomento Mercantil Ltda, ingressados na conta corrente do Banco Real S/A. Entretanto, teria deixado de excluir os montantes oriundos dessas mesmas operações que ingressaram na conta corrente do Santander (conta 130000808, agência 1014).

Origem	Fl. contrato	Valor total	Fl. RFB	Data ingresso conta nº 130000808, agência 1014, do Banco Santander	Valor do ingresso
Contrato de mútuo com Risorse Fomento Mercantil LTDA	1.070	R\$ 80.000,00	937	15/02/2008	R\$ 75.512,08
Contrato de mútuo com Risorse Fomento Mercantil LTDA	1.074	R\$ 132.000,00	938	14/11/2008	R\$ 121.499,49
Contrato de mútuo com Risorse Fomento Mercantil LTDA	1.076	R\$ 49.000,00	937	13/03/2008	R\$ 44.698,88

- ii) De acordo com o contrato celebrado para a saída do ex sócio da Recorrente, Dr. Cícero (fls. 1038/1046), este último se comprometeu *“a efetuar o pagamento de empréstimo que obteve em nome da Empresa junto à CEF no período em que ainda integrava a sociedade, razão pela qual efetuou depósitos mensais na conta da Empresa”*. Esses valores, assim, não configurariam receitas, *“mas mero repasse por ex sócio de quantias para pagamento de empréstimos”*.
- iii) As contas nº 716.739-5 do Banco Real e nº 13000570 do Banco Santander eram utilizadas pelos sócios. *“embora tenha se retirado da sociedade no início do ano de 2008, durante os meses de janeiro, fevereiro e março de 2008 o Dr. Cícero utilizou as contas nº 716.739-5 do Banco Real e nº 13000570 do Banco Santander, também de titularidade da Recorrente, para viabilizar o pagamento por seus clientes de serviços realizados na sua nova Clínica (Clínica Dinato de Odontologia LTDA, inscrita no CNPJ sob o nº 08.800.821/0001-14) enquanto estava em período de transição e ainda não tinha aberto uma conta corrente para a nova pessoa jurídica”*. *“Dr. Cícero realizava os procedimentos através de sua nova Empresa, emitia a Nota Fiscal e contabilizava o valor recebido na pessoa jurídica da Clínica Dinato de Odontologia LTDA, recolhendo os tributos devidos, mas os valores entravam na conta de titularidades desta Recorrente”*. Juntou os documentos às fls. 1095/1214. *“...o fato de inexistirem movimentações nas contas correntes nº 716.739-5 do Banco Real (fl. 934) e nº 13000570 do Banco Santander (fl. 939) após os primeiros meses do ano de 2008 deixa ainda mais evidente que estas foram utilizadas pelo Dr. Cícero Dinato no desenvolvimento das atividades da Clínica Dinato de Odontologia LTDA enquanto esta ainda não possuía conta para o seu novo negócio.”*
- iv) No que se refere aos empréstimos junto à CEF e o Banco Santander, os mesmos foram obtidos mediante a emissão de cheques por partes de funcionários e amigos, que eram utilizados como para que tais bancos adiantassem os valores *“em uma espécie de mútuo, sendo o valor*

posteriormente pago pela Clínica". Que foram juntadas declarações das pessoas que emitiram os cheques em favor da Clínica Recorrente, em que afirma que não houve a prestação de qualquer serviço odontológico, limitando-se a relação jurídica existente entre as partes meramente a uma relação de empréstimo (fls. 1051/1053).

- v) Os créditos com a sigla "CR. SICOBTD (FLS. 931-933) corresponderiam a valores oriundos de empréstimos junto a CEF.
- vi) Os "valores que ingressaram em conta corrente oriundos de TEDs datadas de 30/07/2008, 11/08/2008, 06/10/2008, 13/10/2008 e 08/12/2008 sejam expurgados, eis que têm origem na conta corrente nº 13-000080-8 do Banco Santander e na conta corrente nº 0735/0.716730 do Banco Real, tratando-se de meras movimentações entre contas de instituições financeiras de titularidade da Recorrente.

· Saída de R\$ 42.000,00 da conta do Santander (fl. 482) e entrada de R\$ 42.000,00 na conta da CEF (fl. 932) em 30/07/2008:

30/07/2008	DESTINIA TED D CIP - MESMA TITULARIDADE	000000	-42.000,00
30/07/08	CRED TED		42.000,00

· Saída de R\$ 7.100,00 da conta Santander (fl. 484) e entrada de R\$ 7.100,00 na conta da CEF (fls. 932) em 11/08/2008:

06/10/2008	PAGAMENTO A FORNECEDOR DOC D	031006	-2.100,00
06/10/08	DOC ELET		2.100,00

· Saída de R\$ 11.000,00 da conta do Santander (fl. 489) e entrada de R\$ 11.000,00 na conta da CEF (fl. 932) em 13/10/2008:

13/10/2008	PGTO A FORNECEDORES TED CIP D	031013	-11.000,00
08/12/08	CRED TED		9.000,00

- vii) Expurgo dos valores que ingressaram na conta corrente nº 0000028, agência 432, da CEF, oriundos de empréstimos, nomeados nos extratos bancários e demonstrativo da DRFB às fls. 931-933 como "CR SICOBTD".
- viii) Expurgo de empréstimos junto ao banco real (conta 716730-1, agência 0735), cujos documentos foram juntados às fls. 1.082/1.085, sempre registradas com a denominação "LIB. DESC. CHQ" acompanhada do número do contrato.

Origem	Fl. Doc.	Valor total	Fl. RFB	Ingresso conta	Valor do ingresso
17/01/2008 Contrato de mútuo nº <u>86995880.8</u>	1.084	R\$ 18.550,00	935	17/01/2008 LIB. DESC CHQ. <u>869958808</u>	R\$ 17.216,00
23/01/2008 Contrato de mútuo nº <u>86995948.1</u>	1.085	R\$ 19.960,00	935	23/01/2008 LIB. DESC. CHQ. <u>869959481</u>	R\$ 18.659,67
19/03/2008 Contrato de mútuo nº <u>87688551.4</u>	1.082	R\$ 12.000,00	935	13/03/2008 LIB. DESC CHQ. <u>876885514</u>	R\$ 11.348,37

ix) DOS SERVIÇOS QUE SE ENQUADRAM NO ART. 15, § 1º, INCISO III, 'A', *IN FINE*, E NO ART. 20 DA LEI Nº 9.249/95

- a. A matéria de fundo já teria sido pacificada pelo STJ quando do julgamento do REsp 1.116.399/Ba (tema 217), recurso representativo de controvérsia submetido ao regime do art. 543-C do CPC/73, vinculante a este CARF.
- b. Os serviços voltados diretamente à promoção de saúde podem ser desenvolvidos fora do âmbito do espaço hospitalar.
- c. Os *“serviços os serviços prestados pela Clínica Recorrente são vinculados às atividades desenvolvidas pelos hospitais e voltados diretamente à promoção da saúde, de modo que ensejam a aplicação do art. 15, § 1º, inciso III, ‘a’, in fine, e do art. 20 da Lei nº 9.249/95”*. *“os serviços prestados pela Clínica são os de cirurgia de implantes, cirurgia buco-maxilo, enxerto ósseo, cirurgia ortognática, extrações de dentes ou raízes (exodontia), próteses dentárias, restaurações, periodontia, cirurgia de aumento de coroa clínica, e também o de radiografias. Isso é o que se extrai da exemplificativa página extraída do software que a Clínica utilizava no ano de 2008, juntada à fl. 946.”*. *“Frente à complexidade dos procedimentos realizados pela Clínica, estes são acompanhados por médico anestesista, sendo a Dra. Fernanda Bortolomid – CRM 13291 à época, bem como por equipe composta por CD, THD e instrumentador. Veja-se também que consta dos autos recibos assinados por profissional de enfermagem, em virtude dos serviços prestados na Clínica de janeiro a dezembro do ano de 2008 (fls. 1.215-1.226)”*... *“a leitura das fichas cadastrais e prontuários colacionados às fls. 1.227-1285” demonstrariam “a realização de serviços de exodontia das raízes, cirurgia de colocação de implantes, restaurações dentárias, enxerto ósseo, curetagem entres outros igualmente complexos”*. Às fls. 1.288/1.331 demonstraria a existência de *“sala de recuperação com assistência médica”, “setor de esterilização”*. Colaciona julgado do TRF4 – ac 5024802-34.2015.4.04.7200, Relator Rômulo Pizzolatti.

Ao fim, requer:

ANTE O EXPOSTO, requer a Recorrente seja recebido e processado o presente Recurso, a fim de que seja reformada a Decisão recorrida e, acolhendo a Impugnação apresentada, anulado o Auto de Lançamento, nos seguintes termos:

a) Expurgadas as supostas omissões de valores quanto:

i. Mútuos junto a Risorse Fomento Mercantil LTDA que ingressaram na conta corrente de titularidade da Clínica nº 130000808, agência 1014, do Banco Santander – R\$ 75.512,08 em 15/02/2008, R\$ 121.499,49 em 14/11/2008 e R\$ 44.698,88 em 13/03/2008;

ii. Pagamentos de empréstimos por ex-sócio da Clínica, Dr. Cícero Dinato, que ingressaram na conta corrente de titularidade da Clínica nº 0000025, agência 432, da CEF – R\$ 5.528,86 em 29/01/2008, R\$ 5.533,63 em 29/02/2008, R\$ 5.536,27 em 31/03/2008, R\$ 5.539,40 em 28/04/2008, R\$ 5.543,59 em 28/05/2008, R\$ 5.555,00 em 30/06/2008, R\$ 5.559,53 em 29/07/2008, R\$ 5.572,22 em 28/08/2008, R\$ 5.583,01 em 29/09/2008 e R\$ 5.594,00 em 29/10/2008;

iii. Pagamentos feitos à Clínica Dinato de Odontologia LTDA que ingressaram nos primeiros meses de 2008 nas contas nº 716.739-5 do Banco Real e nº 13000570 do Banco Santander tituladas pela Recorrente;

iv. Valores decorrentes de empréstimos que ingressaram na conta corrente nº 0000028, agência 432, da CEF, nomeados nos extratos bancários e demonstrativo da DRFB como “CR SICOBTD” – R\$ 5.02464 em 02/01/2008, R\$ 2.208,61 em 03/01/2008, R\$ 2.570,70 em 09/01/2008, R\$ 3.989,05 em 14/01/2008, R\$ 4.810,26 em 16/01/2008, R\$ 2.148,15 em 21/01/2008, R\$ 8.330,00 em 11/02/2008, R\$ 3.531,56 em 18/02/2008, R\$ 2.956,67 em 05/03/2008, R\$ 2.787,31 em 11/03/2008, R\$ 970,50 em 17/03/2008, R\$ 3.860,55 em 02/04/2008, R\$ 10.930,11 em 08/04/2008, R\$ 430,01 em 17/04/2008, R\$ 7.681,17 em 18/04/2008, R\$ 5.811,80 em 24/04/2008, R\$ 2.754,74 em 06/05/2008, R\$ 3.259,69 em 13/05/2008, R\$ 1.733,55 em 16/05/2008, R\$ 2.250,57 em 19/05/2008, R\$ 3.474,66 em 05/06/2008, R\$ 1.961,95 em 11/06/2008, R\$ 3.025,73 em 17/06/2008, R\$ 6.012,1 em 02/07/2008, R\$ 7.064,21 em 09/07/2008, R\$ 2.032,62 em 15/07/2008, R\$ 2.673,35 em 23/07/2008, R\$ 4.728,56 em 01/08/2008, R\$ 5.815,44 em 05/08/2008, R\$ 13.017,03 em 20/10/2008, R\$ 14.351,19 em 06/11/2008, R\$ 5.746,98 em 17/11/2008);

v. Valores decorrentes de mera transferência entre contas bancárias tituladas pela Recorrente que ingressaram na conta corrente nº 0000028, agência 432, da CEF – R\$ 42.000,00 em 30/07/2008, R\$ 7.100,00 em 11/08/2008, R\$ 2.100,00 em 06/10/2008, R\$ 11.000,00 em 13/10/2008 e R\$ 9.000,00 em 08/12/2008);

vi. Valores decorrentes de contratos de mútuo que ingressaram na conta corrente nº 716730-1, agência, 0735, do Banco Real – R\$ 17.216,00 em 17/01/2008, R\$ 18.659,67 em 23/01/2008 e R\$ 11.348,37 em 13/03/2008;

b) Reconhecer os serviços prestados pela Clínica no ano de 2008 como hospitalares, aplicando-se o art. 15, § 1º, inciso III, 'a', in fine, e o art. 20 da Lei nº 9.249/95, de modo a ser reputada correta a apuração dos percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

ADMISSIBILIDADE

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Impugnação em 23/08/2019.por AR (fls.1401) Protocolizou sua peça recursal em 17/09/2019 (fls. 1403). Portanto, tempestivamente. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

MÉRITO

Para fins do mérito, utilizaremos os mesmo títulos das matérias questionadas pela Recorrente.

a) Dos Financiamentos junto à Risorse Fomento Mercantil LTDA

A Recorrente repete o mesmo argumento de sua impugnação, no sentido de não terem sido excluídos os montante obtidos junto a empresa Risorse Fomento Mercantil Ltda ("em contrato de mútuo") depositados conta corrente no Banco Santander (agência nº 1014, conta corrente nº 130000808). Entretanto, montantes oriundos dessa mesma empresa, em idênticas transações, foram excluídas pela autoridade lançadora quando depositados na conta corrente do Banco Real S/A. Pede a Recorrente para a extensão do aludido tratamento (os contratos teriam sido juntados às fls. 1070, 1074 e 1076).

11. Note-se, conforme elucidativa planilha abaixo que faz um cotejo da documentação dos autos, que a origem em contratos de mútuo com a Risorse Fomento Mercantil LTDA dos valores cuja exclusão fora pleiteada em Impugnação resta evidente:

Origem	Fl. contrato	Valor total	Fl. RFB	Data ingresso conta n° 130000808, agência 1014, do Banco Santander	Valor do ingresso
Contrato de mútuo com Risorse Fomento Mercantil LTDA	1.070	R\$ 80.000,00	937	15/02/2008	R\$ 75.512,08
Contrato de mútuo com Risorse Fomento Mercantil LTDA	1.074	R\$ 132.000,00	938	14/11/2008	R\$ 121.499,49
Contrato de mútuo com Risorse Fomento Mercantil LTDA	1.076	R\$ 49.000,00	937	13/03/2008	R\$ 44.698,88

Entendo que não assiste razão à Recorrente. Nos contratos anexados, percebe-se que não se tratam de empréstimos, mas descontos de títulos fornecidos pela Recorrente. Vejamos os termos de um dos tais contratos:

Contratada

Nome: RISORSE FOMENTO MERCANTIL LTDA
CNPJ: 05.950.679/0001-01

1. O presente Termo Aditivo ao Contrato de Fomento Mercantil ("ADITIVO") é formalizado de acordo com as condições gerais estipuladas no Contrato de Fomento Mercantil ("CONTRATO") acima numerado e identificado
2. A CONTRATADA recebe, neste ato, a documentação referente aos títulos relacionados no preâmbulo deste instrumento, responsabilizando-se a CONTRATANTE por sua legitimidade, legalidade e veracidade e ainda pela recompra de quaisquer títulos, nos termos do CONTRATO firmado.
3. Por este instrumento acertam a remuneração dos serviços que a CONTRATADA prestou à CONTRATANTE e o preço (diferencial) na compra dos títulos de crédito, conforme se demonstra a seguir:

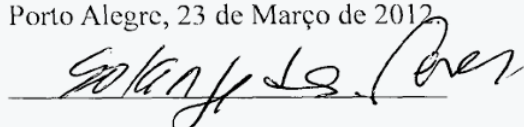
Os títulos entregues pela Recorrente para serem descontados foram:

Relação de Títulos			
Documento	Sacado	Vencimento	Valor
494644	MARIA DE LOURDES FORTUNA DAMIANI	08/10/2008	R\$ 26.500,00
157	DR. EVANDRO LUIZ FORTUNA	22/10/2008	R\$ 24.700,00
10178	SOLANGE DA SILVA PERES	28/10/2008	R\$ 23.800,00
494645	MARIA DE LOURDES FORTUNA DAMIANI	13/11/2008	R\$ 21.000,00
10179	SOLANGE DA SILVA PERES	19/11/2008	R\$ 19.800,00
158	DR. EVANDRO LUIZ FORTUNA	25/11/2008	R\$ 34.200,00
			TOTAL: R\$ 150.000,00

Assim, parece a este Conselheiro que os títulos cedidos é que poderiam derivar do "empréstimo de cheques", assim entendido os "empréstimos" que teriam sido realizados pelas pessoas indicadas e que fizeram as declarações (i.e fls. 1071/1073): A saber:

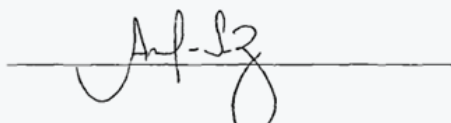
Eu, Solange da Silva Peres, brasileira, Solteira, inscrito sob o CPF nº. 508.013.840-87 declaro para todos os fins legais que emprestei diversos cheques para a Clínica Odontológica Faria Santos Ltda., no ano de 2008 para o empréstimo de mútuo com Instituições Financeiras, não tendo realizado no mesmo período qualquer procedimento odontológico nesta clínica.

Porto Alegre, 23 de Março de 2012



Eu, Andréia Cristina Hanig Scholz, brasileira, casada, inscrita sob o CPF nº. 695.381.400-44 declaro para todos os fins legais que emprestei diversos cheques para a Clínica Odontológica Faria Santos Ltda., no ano de 2008 para o empréstimo de mútuo com Instituições Financeiras, não tendo realizado no mesmo período qualquer procedimento odontológico nesta clínica.

Porto Alegre, 22 de Março de 2012.



Eu, Maria de Lourdes Fortuna Damiani, brasileira, Viúva, inscrito sob o CPF nº. 147.965.540-68 declaro para todos os fins legais que emprestei diversos cheques para a Clínica Odontológica Faria Santos Ltda., no ano de 2008 para o empréstimo de mútuo com Instituições Financeiras, não tendo realizado no mesmo período qualquer procedimento odontológico nesta clínica.

Porto Alegre, 23 de Março de 2012.



Porém, como visto pelo tempo verbal empregado, entendo que nenhum dos documentos são capazes de provar um mútuo. Primeiro, porque o valor entregue pela empresa de fomento mercantil não é empréstimo. É uma transação na qual aquela empresa adquiriu (comprou) um título de crédito emitido anteriormente em favor da Recorrente. Tal título de crédito era oriundo de ordens de pagamento à vista – cheques (Lei nº 7.357/1985) emitidos em favor do beneficiário – a Recorrente. Se o empréstimo dos cheques era para ser um mútuo, não haveria a necessidade de participação da empresa de fomento, pois bastava depositar os cheques de tais pessoas nas contas correntes da Recorrente, e a prova poderia ser um simples descritivo no verso do cheque sobre o seu propósito (empréstimo).

Para tudo fazer algum sentido, o que se sucedeu, mediante análise dos documentos acostados, foi a emissão do que se denomina ordinariamente de “cheques pré-datados”, cuja

validade jurídica tem sido reconhecida pela jurisprudência pátria¹. Esses, sim, poderiam ser cedidos onerosamente para uma empresa de fomento mercantil que os “pagaria” antecipadamente, mediante a cobrança de um “deságio”, para aguardar a sua apresentação em data futura.

O problema é que também não se tem a prova da causa da emissão dos cheques pré-datados pelos emissores, exceto as declarações por eles apresentadas, afirmando não serem oriundos de serviços, mas, não se pode admiti-las como prova de um mútuo ou espécie de mútuo, pois a natureza jurídica de um mútuo é uma obrigação de dar, e o objeto (dinheiro) não foi entregue pelo emissor. Mútuo, como empréstimo de coisa fungível (arts. 586 e 587, do Código Civil²), exige a entrega efetiva dos recursos, o que não ocorreu, e a transação posterior com a empresa de fomento mercantil igualmente não tem natureza de mútuo. Não se pode olvidar, também, que não há evidências de como tal “empréstimo de cheque” foi quitado junto aos seus emissores.

Portanto, com razão a DRJ, na medida em que a Recorrente não trouxe aos autos documentação suficiente a se provar o alegado.

No caso, como a Recorrente alega que se deveria dar o mesmo tratamento conferido aos depósitos nas contas do Banco Real aos depósitos na conta do Santander, porquanto seriam oriundos das mesmas transações. Entendo que, em realidade, a autoridade de piso teve um entendimento diferente deste Conselheiro, e como não é cabível em sede de Recurso Voluntário um *reformatio in pejus*³ (pois corresponderiam a outras receitas não abrangidas pelo percentual de presunção), oriento meu voto pelo não provimento do apelo recursal nessa matéria.

Os valores foram submetidos à base presumida, na forma do §1º, do art. 24, da Lei nº 9.249/1995. Confira-se.

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

¹ Veja Súmula 370 do STJ que reconhece dano moral caso o cheque seja apresentado antecipadamente: “Caracteriza dano moral a apresentação antecipada de cheque pré-datado”. (SÚMULA 370, SEGUNDA SEÇÃO, julgado em 16/02/2009, DJe 25/02/2009)

² Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Art. 587. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.

³ Princípio jurídico que proíbe a modificação de uma decisão em prejuízo do apelante, garantindo que a situação jurídica do recorrente não seja agravada ao interpor um recurso.

b) Dos Depósitos referentes ao pagamento de empréstimos sob responsabilidade do ex sócio Dr. Cícero

A Recorrente alega, resumidamente, que em razão da saída do Dr. Cícero da Sociedade, o mesmo ficou responsável pela quitação do empréstimo obtido pela mesma junto à CAIXA ECONÔMICA FEDERAL, e que tal responsabilidade restou acordada no Instrumento Particular de Transação juntado às fls. 1038/1046.

Em que pese a justificativa apresentada, a coincidência dos valores e o contrato de assunção de dívida do Dr. Cícero, ainda assim, não haveria como dar provimento ao apelo da Recorrente. Explico.

Como alegado, o empréstimo originário foi contratado pela Recorrente, e, portanto, os recursos foram por esta utilizados em suas atividades. Portanto, um passivo seu. Na hipótese de assunção desse passivo sem uma correspondente substituição desse passivo por outro, o que se verifica é uma receita decorrente de sua reversão (reversão do passivo), pois deixou de existir como compromisso da Recorrente. Tal receita não seria decorrente de faturamento, decerto, e, portanto, deveria ser somada à base presumida e não ser base para aplicação do percentual de presunção, como realizado pela autoridade lançadora. No caso, a receita pela reversão do passivo corresponderia, no mínimo, aos depósitos do Dr. Cícero utilizados para quitação do empréstimo.

Com efeito, a autoridade lançadora adotou um procedimento mais benéfico para a Recorrente (considerou os valores na base sobre a qual se aplicou o percentual de presunção), não cabendo, como indicado no tópico anterior, um *reformatio in pejus*, motivo pelo qual oriento meu voto para negar provimento a essa matéria.

c) Da utilização das contas nº 716.739-5 do Banco Real e nº 13000570 do Banco Santander pelo Dr. Cícero

Alega a Recorrente que depois da sua saída, o Dr. Cícero continuou utilizando a conta corrente acima indicada para recebimento de seus serviços realizados a seus clientes, já através de sua nova sociedade (Clínica Dinato de Odontologia Ltda, CNPJ nº 08.800/821/0001-14). Para tanto, juntou Notas Fiscais dessa nova sociedade.

Entendo que as notas fiscais, *per se*, não se prestam a provar o alegado. Muitas das notas fiscais não coincidem com os valores depositados. Não há como identificar se os depositantes são os mesmos que constam indicados das Notas Fiscais. Não há indicação do CPF dos tomadores de serviços. Não há um documento formalizando esta possibilidade de a Recorrente servir de “agente de cobrança” para o Dr. Cícero.

Portanto, com razão a DRJ, motivo pelo qual oriento meu voto para negar provimento nessa matéria.

d) Dos Empréstimos obtidos junto à CEF e o Banco Santander

Trata-se de matéria similar ao examinado na alínea “a” alhures, motivo pelo qual as razões de decidir ali declinadas ora igualmente se aplicam, mormente não estarem provadas a causa dos “empréstimos dos cheques”. Portanto, voto por negar provimento.

d.1) De transferência entre contas

Segundo a recorrente, certas movimentações de TEDs datadas de 30/07/2008, 11/08/2008, 06/10/2008, 13/10/2008 e 08/12/2008 corresponderiam a meras movimentações entre contas de titularidade da Recorrente.

De fato, cotejando os documentos, verifica-se a perfeita coincidência entre a saída de TEDs-D (mesma titularidade) para os dias 30/07/2008 e 11/08/2008. A mesma coincidência não encontrou este Conselheiro para os lançamentos dos dias 06/10/2008 e 13/10/2008 e 08/12/2008, nos valores de R\$ 2.100,00, R\$ 11.000,00 e R\$ 9.000,00, respectivamente. Tais destaques não coincidem exatamente com transferências, mas com Ted pagamento a fornecedor, cujo esclarecimento deveria ser feito para além de mero confronto entre as movimentações bancárias, exigindo-se eventualmente a cópia da própria instrução de onde poderiam ser obtidas a confirmação do beneficiário. No caso da fl. 462 mencionada para o valor de R\$ 9.000,00, não encontrou este Conselheiro o destaque realizado pela Recorrente.

Com efeito, entendo que devam ser excluídas da base de cálculo os montantes de R\$ 42.000,00 (30/07/2008) e de R\$ 7.100,00 (11/08/2008) - conforme indicado às fls. 932, totalizando R\$ 49.100,00.

e) Dos Empréstimos obtidos junto ao Banco Real

Trata-se do mesmo tema abordado na alíneas “a” e “d” acima. Portanto, de igual sorte, mesma decisão cabe na presente matéria, de modo que voto por negar-lhe provimento.

II.II – DOS SERVIÇOS QUE SE ENQUADRAM NO ART. 15, § 1º, INCISO III, ‘A’, IN FINE, E NO ART. 20 DA LEI Nº 9.249/95

A matéria tem como pano de fundo a classificação das clínicas odontológicas como atividade hospitalar, na esteira do “art. 15, § 1º, inciso III, ‘a’, in fine, e no art. 20 da Lei nº 9.249/95, de modo que a base de cálculo presumida a ser aplicada sobre a receita bruta para o IRPJ deve ser de 8% e para a CSLL de 12%, e não de 32%, como apurado na autuação”.

O tema ganhou em relevância em razão do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 217, como apresentado pela Recorrente. Este teve como parâmetro o Resp nº 1.116.399/BA. No âmbito do CARF, vige a Súmula 142. A conferir:

STJ Precedentes Qualificados

Documento 1		Assuntos		☐ Selecionar	
Tema Repetitivo 217	Situação	Trânsito em Julgado	Órgão julgador	PRIMEIRA SEÇÃO	Ramo do direito DIREITO TRIBUTÁRIO
Questão submetida a julgamento	Questiona-se a forma de interpretação e o alcance da expressão serviços hospitalares, prevista no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei 9.429/95, para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL com base em alíquotas reduzidas.				
Tese Firmada	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), devendo 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'.				
Anotações NUGEPNAC	Incide o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL com alíquotas reduzidas, na forma do art. 15, § 1º, III, da Lei 9.249/1995, sobre a receita proveniente da prestação de 'serviços hospitalares' (não receita bruta total da empresa), neles compreendidas as atividades de natureza hospitalar essenciais à população, independente da existência de estrutura para internação, excluídas as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos.				
Informações Complementares	"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."				

REsp nº 1.116.399/BA, publicado em 24/02/2010:

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 543C 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 951.251PR, 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". (grifamos)

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". (grifamos)

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. (grifamos)

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 543C do CPC e da Resolução 8/STJ. (grifamos)

7. Recurso especial não provido.

Súmula CARF Nº 142:

Súmula CARF nº 142

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Até 31.12.2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se as simples consultas médicas.

Acórdãos Precedentes:

1401-003.024, 1302-002.979, 9101-003.334, 1402-002.173 e 9101-001.559.

Com efeito, temos, em primeiro plano, que determinar se os serviços odontológicos encontram-se, em tese, caracterizados como serviços “voltados diretamente à promoção da saúde”, posto já está claro que estes não precisam ser desenvolvidos em ou por hospitais.

Para este Conselheiro as clínicas odontológicas, em tese, podem exercer atividades “voltados diretamente à promoção de saúde”. Inclusive, o próprio Conselho Federal de Odontologia (CFO) possui intenso esforço para que a especialidade “Serviço de Odontologia Hospitalar (SOH)” seja obrigatória a pacientes em regime de internação hospitalar, em especial em Unidades de Terapia Intensiva- UTI. Tal esforço resultou no PLC 34/2013, vetado pelo Presidente Jair Bolsonaro (veto mantido). Vejamos matéria publicada no site do CFO⁴:

O Presidente da República, Jair Bolsonaro (PSL), vetou nesta quarta-feira, dia 05 de junho, o PLC 34/2013, que torna obrigatória a prestação de assistência odontológica a pacientes em regime de internação hospitalar. A Presidência da República apresentou o parecer técnico concedido pelo Ministério da Saúde (MS), de que a vigência da lei promoveria, em médio e longo prazo, forte impacto financeiro aos cofres públicos. Bolsonaro alegou que o Projeto é inconstitucional.

Esse fato, entretanto, não retira o vínculo à promoção da saúde. A própria ANVISA se refere aos serviços de odontologia como serviços de saúde. Vejamos, por exemplo, a Resolução da Diretoria Colegiada ANVISA nº 1002, de 15 de dezembro de 2025:

Art. 2º Esta Resolução se aplica a todos os serviços que prestam assistência odontológica em saúde humana no país, sejam eles de personalidade física ou jurídica, serviços públicos, privados, filantrópicos, civis ou militares, incluindo aqueles que exercem ações de ensino e pesquisa.

§ 1º O cumprimento dos requisitos desta Resolução abrange:

I - estabelecimentos assistenciais de saúde exclusivamente odontológicos, fixos ou móveis, transportáveis, unidade de atendimento portátil, unidade de atendimento no espaço escolar; e

II - outros serviços de saúde que prestam assistência odontológica.

§ 2º Além do cumprimento dos requisitos desta Resolução, os estabelecimentos assistenciais de saúde que prestam outros serviços além do serviço odontológico, devem cumprir também os requisitos específicos definidos para cada serviço.

Art. 3º Para efeito desta Resolução são adotadas as seguintes definições:

(...)

VII - Assistência Odontológica: refere-se a um conjunto de serviços odontológicos oferecidos por profissionais habilitados para fins de promoção da saúde bucal, prevenção, diagnóstico, reabilitação e tratamento de alterações orais e

⁴ <https://website.cfo.org.br/bolsonaro-veta-projeto-que-garante-assistencia-odontologica-a-pacientes-em-regime-de-internacao-hospitalar/>

craniofaciais, em conformidade com o exercício profissional estabelecido pelo Conselho Federal de Odontologia;

(...)

XIII - Consultório Odontológico Individual: sala isolada devidamente equipada destinada à prestação de assistência odontológica;

Além disso, não raro doenças como gengivite e periodontite podem causar infecções crônicas aumentando o risco de doenças cardiovasculares⁵⁶. Há também estudos que indicam que disfunções na região bucomaxilar podem gerar outras patologias como dores de cabeça frequentes (cefaleia), dores de ouvido etc.⁷. Com efeito, não se pode simplesmente afastar a atividade odontológica das demais atividades hospitalares, aqui entendidas aquelas que visam à promoção da saúde, conforme definido no tema 217 do STJ (Resp 1.116.399/BA, repetitivo de controvérsia submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, vinculando este CARF⁸), lembrando que, nesses serviços não se incluem as meras consultas.

O que se impõe, então, é verificar se os elementos colacionados aos autos consubstanciam ou não a conclusão de as receitas serem oriundas de outros procedimentos odontológicos que não os de mera consulta.

Resposta a um TIF de fls. 626/639 a Recorrente forneceu cópia de notas Fiscais (fls. 630/930), todas indicando no campo de descrição “tratamento odontológico”, independente do valor. Na maior parte, referem-se a valores que parecem não corresponder a mera consulta. Já nas folhas fls. 943/948 respondeu outro TIF, fornecendo ficha de tratamento do cliente onde se pode perceber o tratamento que compreendia, dentre outros “implante ósseo integrável Brandemark System” e a NF 10396 com o total do orçamento. Há também uma série de prontuários juntados às fls. 1.215/1331 que também demonstram outros tratamentos como os de exodontia⁹

Ou seja, entendo que o conjunto probatório juntado ao longo do presente procedimento administrativo fiscal é suficiente para formar a convicção que estamos diante de serviços que visam a promoção da saúde, devendo ser aplicada ao caso, as alíquotas de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, de que trata o art. 15, § 1º, inciso III, ‘a’, in fine, e no art. 20 da Lei nº 9.249/95.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para afastar a infração relativa ao percentual do lucro presumido sobre as receitas declaradas e para afastar o valor de R\$ 49.100,00 da base tributável relativa à infração de omissão presumida

⁵⁶ <https://socesp.org.br/revista/edicoes/revista-socesp-v34-n4-2024-34-4/recomendacoes-odontologicas-para-tratamento-endodontico-em-pessoas-com-doencas-cardiovasculares-revisao-integrativa-1060/>

⁶ <https://website.cfo.org.br/dia-mundial-do-coracao-cfo-faz-alerta-sobre-a-relacao-entre-infeccoes-bucais-e-doencas-cardiacas/>

⁷ <https://www.hospitalodontologico.com.br/dor-de-cabeca-e-problemas-dentarios-qual-a-relacao/>

⁸ artigo 62, § 2º, do Anexo II do RICARF.

⁹ Retirada de dentes e de suas raízes.

de receitas com base em depósito bancário de origem não comprovada, mantendo-se sobre esta matéria o percentual de 32%.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior