



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11845.000038/2008-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.287 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente CLÍNICA DA IMAGEM DO TOCANTINS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES. SÚMULA CARF N.142.

Os exames de radiologia, realizados por clínica especializada, ainda que não possua leitos de internação, são considerados serviços hospitalares um vez que são enquadrados como tal, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação dos percentuais de presunção do lucro presumido de 8% e 12% sobre a receita omitida.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo Jose Luz de Macedo, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de acórdão da DRJ que julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte.

Por bem descrever os fatos ocorridos até então, valho-me em parte do relatório da decisão de piso, com os devidos acréscimos:

Contra a contribuinte CLÍNICA DA IMAGEM DO TOCANTINS LTDA, em epígrafe, foram lavrados autos de infração no valor total de R\$ 241.768,70, para exigência de IRPJ, CSLL, Cofins e Contribuição para o PIS, relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Do relatório fiscal de fls. 694/714, parte integrante dos autos de infração, extraem-se as seguintes informações:

- 1) a fiscalização cotejou a receita bruta apurada com base nas informações extraídas das DIRF de fontes pagadoras com a receita bruta informada pela contribuinte em suas DIPJ, e nos seus livros contábeis e fiscais, nos anos-calendário de 2003 e 2004;
- 2) no decorrer da fiscalização algumas divergências envolvendo determinados clientes da contribuinte foram esclarecidas e acolhidas pela autoridade fiscal;
- 3) não obstante, a partir desse cotejo, a fiscalização constatou divergências que caracterizam omissão de receitas, pois os valores dos serviços prestados e informados nas DIRF de determinadas fontes pagadoras não foram escriturados na contabilidade da contribuinte ora fiscalizada;
- 4) no ano-calendário de 2003, as divergências envolvem as seguintes fontes pagadoras: a) Caixa Econômica Federal; b) Fundo Nacional de Saúde; c) Sul América Companhia de Seguro Saúde; d) Bradesco Saúde;
- 5) já no ano-calendário de 2004, as divergências envolvem as seguintes fontes pagadoras: a) Caixa Econômica Federal; b) Fundo Nacional de Saúde; c) Sul América Companhia de Seguro Saúde; d) Sul América Serviços Médicos S/A; e) BrasilSaúde Companhia de Saúde; f) Sul América Seguro Saúde S/A; g) Bradesco Saúde;
- 6) intimada pela fiscalização para esclarecer as divergências detectadas, a contribuinte limitou-se a informar que os valores informados em DIRF pela fonte pagadora Caixa Econômica Federal são totalmente diferentes dos apurados pelo fisco;
- 7) quanto às demais fontes pagadoras, a contribuinte não prestou qualquer esclarecimento;
- 8) a fiscalização procedeu, então, à circularização dessas pessoas jurídicas, intimando-as a informar se efetivamente pagaram por serviços prestados pela contribuinte ora autuada, no aludido período, bem como a apresentar recibos ou notas fiscais dos serviços pagos ou outros elementos comprobatórios e/ou esclarecimentos que entendessem necessários;
- 9) a autoridade fiscal anexou aos autos os termos e as respostas das fontes pagadoras que confirmam as mencionadas divergências;
- 10) no caso da Caixa Econômica Federal, esta fonte pagadora esclareceu que os valores foram pagos por meio de crédito em conta corrente da autuada, mediante apresentação das despesas médicas dos associados, apresentando planilha contendo datas, valores pagos e tributos retidos, bem como declarações dos respectivos pagamentos e planilha acompanhada dos comprovantes de serviços prestados;

11) já a partir do cruzamento de informações obtidas em declarações DIRPF de certos contribuintes pessoas físicas, que declararam que pagaram por serviços médicos prestados pela contribuinte autuada, com os documentos contábeis e fiscais da mesma contribuinte, o fisco detectou divergências;

12) como as aludidas pessoas físicas, atendendo a intimação do fisco, comprovaram o pagamento dos serviços, a fiscalização considerou que tais divergências também caracterizam omissão de receitas, nos anos-calendário de 2003 e 2004;

13) a autoridade fiscal elaborou planilha (fls. 703/707) na qual consolida a receita omitida mensalmente e os valores dos tributos retidos na fonte (IRRF, CSLL, Cofins e PIS), que foram compensados nos lançamentos;

14) em razão das receitas omitidas, a fiscalização lavrou autos de infração para a exigência do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da contribuição para o PIS;

15) a fiscalização detectou também que a contribuinte se utilizou indevidamente do percentual de 8% sobre as receitas de prestação de serviços, para fins de determinação do lucro presumido, quando o correto seria o percentual de 32%;

16) segundo a autoridade fiscal, o percentual de 8% é adotado para os casos de serviços hospitalares, cuja conceituação deve ter como base a natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento assistencial de saúde, em consonância com a definição adotada pela área técnica competente do Ministério da Saúde;

17) nesse sentido, a clínica médica que explora serviços de radiologia, ultrassonografia e ressonância magnética, sem internação do paciente para tratamento, não pode ser considerada como entidade hospitalar para os fins previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995;

18) de acordo com o agente fiscal, não se enquadram no conceito de entidade hospitalar os estabelecimentos que não apresentam organização e estrutura compatíveis a de um hospital e, por conseguinte, não arcam com custos mais onerosos capazes de reduzir a capacidade econômica e justificar a obtenção do tratamento fiscal diferenciado;

19) informa a autoridade autuante que, em face de diligência fiscal (fl. 659), a contribuinte ora autuada emitiu declaração (fl. 660), por meio de seu gerente administrativo, na qual esclarece que desenvolve as seguintes atividades: a) exames radiológicos (RX convencional, mamografia, ultrasonografia, densitometria óssea e tomografia computadorizada); e b) contrato de prestação de serviços dessas atividades com alguns hospitais;

20) em razão do não acolhimento do entendimento da contribuinte de que desenvolveria serviços hospitalares, a fiscalização formalizou as correspondentes exigências do IRPJ e da CSLL, nos mesmos autos de infração retromencionados.

Irresignada, a contribuinte ofereceu a **impugnação** de fls. 720/734, na qual apresenta, em síntese, as seguintes razões de defesa:

1) é impossível que uma empresa possa praticar sonegação fiscal utilizando o artifício de não declarar os rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas obrigadas a emitir declaração de retenção de imposto porque perderia o imposto retido na fonte;

2) durante a fiscalização, a impugnante apresentou respostas e dados suficientes para afastar as supostas omissões de rendimentos;

3) é sabido que as entidades públicas só pagam às empresas prestadoras de serviços médicos mediante a emissão de notas fiscais, para que seja realizado o procedimento administrativo;

4) como esses pagamentos não acontecem na emissão das notas fiscais, mas sim após o empenho, o que pode ocorrer são divergências da data de pagamento, nem sempre coincidindo com o trimestre de lançamento da nota fiscal;

5) nesse sentido, a impugnante reitera em sua peça de defesa as mesmas explicações para as divergências detectadas pelo agente fiscal durante a fase de fiscalização, no que tange aos seguintes clientes tomadores de serviços médicos: Fassincra, Dom Orione, Prefeitura Municipal de Araguaína, Unimed, Geap, Samedh, Copesp e Ocip/Funasa/Sesau/TO;

6) a impugnante é clínica médica que presta serviços hospitalares, estando sujeita ao percentual de 8%, e não 32%, para a apuração do lucro presumido, pois a Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, conceituou serviços hospitalares como aqueles ligados à atenção e assistência à saúde, determinando apoio ao diagnóstico e terapia;

7) é claro e evidente que a contribuinte presta serviços na área de diagnósticos e terapêutica, visando o apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado de saúde, porquanto atua com tomografia, ressonância magnética, raiosX e outros exames de imagem;

8) a própria Receita Federal, por meio das Soluções de Divergência nº 11, de 2003 e nº 10, de 2007, reconheceu que serviços como os realizados pela contribuinte se enquadram no conceito de serviços hospitalares.

(...)

É o relatório.

A DRJ julgou a impugnação parcialmente procedente para, em síntese, determinar a aplicação do percentual de 8% e 12%, em vez de 32%, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, referentes ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003 e ao 1º, 2º e 3º trimestre de 2004. através de acórdão cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERGÊNCIAS ENTRE AS INFORMAÇÕES DAS DIRF DAS FONTES PAGADORAS E A DIPJ E OS LIVROS DO CONTRIBUINTE.

É legítima a apuração de omissão de receitas a partir do cotejo da receita bruta apurada com base nas informações extraídas das DIRF de fontes pagadoras com a receita bruta informada pelo contribuinte em suas DIPJ, e nos seus livros contábeis e fiscais, mormente quando a fiscalização constata que os valores dos serviços prestados e informados nas DIRF de determinadas fontes pagadoras não foram escriturados na contabilidade da contribuinte.

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS POR CLÍNICA DE RADIOLOGIA. CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 2007 e a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, operam-se *ex-nunc*, de modo prospectivo, não podendo suscitar surpresa no contribuinte, que no pretérito se comportara de acordo com a fórmula abraçada pela Administração.

Considera-se prestador de serviços hospitalares, sobre cuja receita caberá a aplicação do percentual de 8%, para fins de determinação do lucro presumido, o estabelecimento assistencial de saúde que atender aos requisitos estabelecidos nos atos normativos em vigor à época da prestação dos serviços, a saber: a) Instrução Normativa SRF nº 306, de

2003, para fatos geradores entre 03/04/2003 e 28/12/2004; b) Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, para fatos geradores entre 29/12/2004 e 31/12/2004.

CSLL, COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. LANÇAMENTOS DECORRENTES DA FISCALIZAÇÃO DO IRPJ. EFEITOS.

Mantida em parte a matéria tributável apurada no lançamento do IRPJ, é de se estender os seus efeitos, no que aplicável, aos lançamentos da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS, face à íntima relação de causa e efeito entre o lançamento do IRPJ (principal) e os ditos decorrentes.

Em **21/06/2012** (AR fl. 852), o contribuinte foi cientificado do acórdão da DRJ e, em **04/07/2012** (Carimbo de fl.854), interpôs **Recurso Voluntário**, através do qual:

- Inicialmente destaca que o objeto do recurso é tão somente a diferença de alíquota quanto ao 4º trimestre de 2004, a qual foi mantida no percentual de 32% pela DRJ;
- Argumenta que tem por objeto social "a prestação de serviços médicos de imagem, raio-x, Tomografia, ressonância e demais exames no segmento de imagem. Inconteste está, os serviços de diagnóstico por imagem são os únicos desenvolvidos pelo requerente e estão abrangidos, pela exceção legal, relativa aos "serviços hospitalares", sujeitando, assim, ao percentual de 8% e 12% para a apuração do lucro presumido para incidência do IRPJ e da CSLL;
- Alega que aplicar 32% em todo o quarto trimestre é retroagir a aplicação da norma, eis que, o Fato gerador ocorreu na aquisição da renda;
- Quanto à CSLL, de modo semelhante, a Recorrente defende o entendimento da Secretaria da Receita Federal não poderia ser aplicado nas receitas advindas entre 01/10/2004 a 28/12/2004, portanto, deverá ser feito os cálculos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL;

Por fim, o sujeito passivo pugna pela anulação do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Conforme relatado, trata o presente processo de auto de infração de IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS), referente aos anos-calendários 2003 e 2004, decorrente de infração de omissão de receitas após realização de batimento entre as DIRFs das fontes pagadoras e a receita declarada pelo contribuinte em sua DIPJ e escrita contábil.

Durante o procedimento fiscal, a Recorrente prestou esclarecimentos, apresentou documentos e alegou que não havia as apontadas diferenças, uma vez que teria havido descasamento entre a data da emissão das notas e a data do pagamento, mormente quando a fonte pagadora era órgão público e reafirmou a inexistência de omissão de receitas.

A Autoridade Fiscal realizou procedimentos de circularização e intimou inclusive as pessoas físicas tomadoras do serviço médico, para ratificar a prestação do serviço. Por fim, efetuou o lançamento das diferenças não justificadas.

Além disso, a Autoridade Fiscal reapurou o IRPJ e a CSLL, utilizando o percentual de 32%, ao invés de 8% e 12%, para fins de apuração do lucro presumido, pois entendeu que a Recorrente não prestava serviços hospitalares, haja vista não possuir estrutura de hospital, mormente no que diz respeito à ausência de leitos de internação.

Ciente da autuação, a Autuada apresentou impugnação, a qual foi julgada parcialmente procedente, no sentido de determinar a aplicação do percentual de 8% e 12%, em vez de 32%, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, referentes ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2003 e ao 1º, 2º e 3º trimestre de 2004. Esta decisão foi consequência da aplicação da instrução normativa 306/2003, para fatos geradores de 03/04/2003 a 28/12/2004 e a instrução normativa 480/2004 para fatos geradores de 29/12/2004 e 31/12/2004. Vide trecho da decisão de piso:

FATOS GERADORES ENTRE 03/04/2003 E 28/12/2004

Para esse período, o entendimento da Administração Tributária está firmado na Instrução Normativa SRF nº 306, de 12/03/2003 (DOU de 03/04/2003).

(...)

De se afastar, portanto, a exigência fiscal em tela, para os fatos geradores em referência.

FATOS GERADORES ENTRE 29/12/2004 E 31/12/2004

Para esse período, o entendimento da Administração Tributária está disposto na Instrução Normativa SRF nº 480, de 15/12/2004 (DOU de 29/12/2004).

(...)

Em sede de impugnação, o Contribuinte também defendeu a inexistência de omissão de receitas em relação a algumas das fontes de pagamento, e justificou a diferença pela divergência entre a data da emissão da nota fiscal e o pagamento que ensejou a retenção.

A Turma da DRJ esclareceu que os pagamentos realizados pelas fontes pagadoras indicados na impugnação não fez parte do lançamento e que a Autoridade Autuante já havia considerado às divergências decorrentes da diferença de data de emissão da nota e pagamento, e que tais valores foram objeto de lançamento. Vide:

Na impugnação, a contribuinte aparenta desconhecer qual a matéria que constituiu efetivamente a base de cálculo das receitas omitidas, pois reitera os mesmos esclarecimentos já prestados na fase de fiscalização, relativamente seguintes clientes tomadores de serviços médicos: Fassincra, Dom Orione, Prefeitura Municipal de Araguaína, Unimed, Geap, Samedh, Copesp e Ocip/Funasa/Sesau/TO.

Ocorre que as divergências detectadas pelo agente fiscal durante a auditoria envolvendo essas fontes pagadoras, à toda evidência, foram superadas, pois tais valores não foram objeto de lançamento.

É de se concluir, portanto, que o auditor fiscal acolheu as justificativas apresentadas à época, entre elas a de que pode ocorrer divergências da data de pagamento, nem sempre coincidindo com o trimestre de lançamento da nota fiscal. (grifei)

Ciente da decisão da DRJ, o Contribuinte apresenta recurso e destaca que seu objeto é apenas o percentual a ser aplicado na apuração do lucro presumido.

Sendo assim, a questão posta em análise no presente recurso pretende decidir sobre a aplicação do percentual de 8% - IRPJ e 12% CSLL para a definição da base de incidência do lucro presumido, ou se de 32%, tendo em vista a classificação das atividades desenvolvidas pela Recorrente como sendo hospitalares, ou não.

Faz-se mister, primeiramente, esclarecer as atividades realizadas pela Recorrente. A Autuada desenvolve as seguintes atividades, conforme consta do próprio Termo de Verificação Fiscal, a) exames radiológicos (RX convencional, mamografia, ultrassonografia, densitometria óssea e tomografia computadorizada); e b) contrato de prestação de serviços dessas atividades com alguns hospitais.

A Autoridade Fiscal entendeu que a clínica médica que explora serviços de radiologia, ultrassonografia e ressonância magnética, sem internação do paciente para tratamento, não pode ser considerada como entidade hospitalar para os fins previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995.

Resta inconteste que a Recorrente não realizava consultas, mas tão somente exames radiológicos. Nesse sentido, há de se aplicar a Súmula CARF n. 142, tendo em vista que devem ser enquadrados como serviços hospitalares todos aqueles tipicamente promovidos em hospitais, excluindo-se apenas as simples consultas médicas:

Súmula CARF nº 142

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.

Ressalte-se que além de prestar esses serviços em nome próprio, também possuía contrato com hospitais para realização desses exames.

Sendo assim, há de ser mantida a infração de omissão de receitas, posto que a matéria não foi contestada pela Recorrente, de outra banda, deve ser dado provimento ao recurso para determinar a aplicação dos percentuais de 8% e 12% na apuração pelo lucro presumido do IRPJ e CSLL, respectivamente.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO para determinar a aplicação dos percentuais de presunção do lucro presumido de 8% e 12% sobre a receita omitida.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite