



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12420.720569/2019-41
ACÓRDÃO	1102-002.126 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MORAIS E SILVA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE ANÁLISES E PATOLOGIAS CLÍNICAS. PERCENTUAL REDUZIDO DE PRESUNÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

A prestação de serviços de análises e patologias clínicas sujeita-se ao percentual de oito por cento na apuração da base de cálculo pelo lucro presumido, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, alínea a, da Lei nº 9.249/1995, na redação da Lei nº 11.727/2008, desde que a prestadora seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da vigilância sanitária. A expressão “serviços hospitalares” interpreta-se de forma objetiva, segundo a atividade realizada, alcançando as análises clínicas ainda nos períodos posteriores à Lei nº 11.727/2008.

COMPROVAÇÃO DO ATENDIMENTO ÀS NORMAS SANITÁRIAS. MEIO DE PROVA. LIVRE CONVICÇÃO.

O atendimento às normas da vigilância sanitária constitui requisito instituído em lei, ao passo que sua comprovação exclusivamente por alvará contemporâneo ao período de apuração decorre de ato infralegal. Demonstrada a impossibilidade material de exibição do alvará do período, o requisito pode ter-se por atendido a partir de outros elementos de prova que formem convicção segura, no exercício da livre apreciação da prova assegurada à autoridade julgadora.

EXTENSÃO DO BENEFÍCIO. SEGREGAÇÃO DA RECEITA. ÔNUS DA PROVA.

O percentual reduzido incide unicamente sobre a parcela da receita bruta comprovadamente proveniente da atividade beneficiada, e não sobre a receita genericamente considerada. Incumbe ao contribuinte a demonstração, por período de apuração, da origem das receitas, não se admitindo presumi-la a partir da mera unicidade do objeto social.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se à CSLL, no que couber, o decidido quanto ao IRPJ, por incidirem sobre a mesma base de cálculo presumida e por identidade de fundamentação fática e jurídica, com o percentual reduzido de doze por cento previsto no art. 20 da Lei nº 9.249/1995.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Morais e Silva Ltda. contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL relativos ao ano-calendário de 2015, apurados pelo regime do lucro presumido, acompanhados de multa de ofício de 75% e de juros de mora. As exigências totalizam os valores descritos na tabela a seguir:

Tributo	Principal (R\$)	Multa de ofício (R\$)	Juros de mora (R\$)	Total (R\$)
IRPJ	60.162,20	45.121,64	23.680,35	128.964,19

Tributo	Principal (R\$)	Multa de ofício (R\$)	Juros de mora (R\$)	Total (R\$)
CSLL	22.278,24	16.708,66	8.762,80	47.749,70
Total	82.440,44	61.830,30	32.443,15	176.713,89

A recorrente é sociedade limitada, registrada em junta comercial, com objeto social definido como laboratórios clínicos. O procedimento fiscal consistiu em revisão interna das informações tributárias declaradas, no âmbito da denominada malha da pessoa jurídica, com fundamento no art. 897 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018).

A fiscalização promoveu o cotejo entre os valores apurados na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e os débitos confessados em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e em Declaração de Compensação (DCOMP), instrumentos a partir dos quais se apurou a infração.

Constatou-se que a ECF, transmitida sob a forma de tributação do lucro presumido, apurou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante a aplicação do coeficiente de presunção de 32% sobre a receita bruta trimestral. Sobre a receita bruta anual de R\$ 1.237.679,82, a apuração conduziu a base de cálculo de R\$ 396.057,54 para ambos os tributos.

Enquanto a ECF conduzia a IRPJ a pagar de R\$ 73.873,99 e a CSLL a pagar de R\$ 34.884,90 no exercício, os valores confessados em DCTF e DCOMP somaram R\$ 13.711,79 de IRPJ e R\$ 12.606,66 de CSLL. As diferenças, correspondentes à insuficiência de declaração e de recolhimento, foram objeto do lançamento de ofício, no montante principal de R\$ 60.162,20 de IRPJ e de R\$ 22.278,24 de CSLL, distribuídas pelos quatro trimestres do ano-calendário.

A infração foi capitulada como falta ou insuficiência de recolhimento do imposto e da contribuição, com fundamento, quanto ao IRPJ, nos arts. 518, 519 e 841, inciso IV, do RIR/99 e no art. 3º da Lei nº 9.249/1995, e, quanto à CSLL, no art. 2º da Lei nº 7.689/1988 e na demais legislação de regência indicada no auto.

Aplicou-se a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, e os juros de mora calculados pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

Os elementos probatórios colhidos na fase de constituição do crédito consistiram na ECF original do ano-calendário de 2015, que registra a opção pelo lucro presumido e a apuração das bases pelo coeficiente de 32%, e nos dados das DCTF e DCOMP confrontados no procedimento, dos quais resultou a divergência apurada.

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação. Sustentou que a divergência decorreu de erro no preenchimento da ECF, na qual teria sido empregado o coeficiente de presunção de 32%, quando o correto seria o de 8% para o IRPJ e o de 12% para a CSLL.

Afirmou que, percebido o equívoco, promoveu a retificação das declarações de confissão de dívida, sem, contudo, retificar a ECF, que permaneceu com as informações originais, o que teria dado origem à divergência apontada na malha.

Aduziu que os valores declarados e confessados em DCTF e DCOMP, posteriormente recolhidos inclusive por meio de parcelamento, exprimem a realidade dos tributos devidos, não havendo omissão de receitas nem prejuízo ao erário.

Invocou o caput do art. 15 da Lei nº 9.249/1995, quanto ao coeficiente de 8% para a base de cálculo do IRPJ, e o art. 20 do mesmo diploma, quanto ao coeficiente de 12% para a base de cálculo da CSLL, sustentando ter sido essa a sistemática por ela adotada.

Consignou, como pontos de discordância, que a ECF foi preenchida de forma incorreta, que não omitiu valores, que não agiu de má-fé, que os valores confessados e recolhidos exprimem a verdade e estão conformes à legislação, e que a Fazenda Nacional não foi lesada.

A impugnação se apresentou instruída com memórias de cálculo do IRPJ e da CSLL, elaboradas segundo os coeficientes de 8% e de 12%, com cópias das DCTF dos quatro trimestres de 2015 e com o contrato social, do qual consta o objeto de laboratórios clínicos.

A decisão de primeira instância julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário. O Acórdão proferido recebeu a ementa transcrita a seguir:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

DÉBITOS INFORMADOS EM DECLARAÇÕES COM EFEITO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. DCTF. PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL.

Eventual retificação de valores informados em DCTF e PER/DCOMP, declarações com efeito de confissão de dívida (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984 e § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, respectivamente), deve ter por fundamento os dados da escrita contábil e fiscal do contribuinte, devidamente lastreados por documentos probatórios, conforme arts. 15 e 16 do PAF.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2015

DÉBITOS INFORMADOS EM DECLARAÇÕES COM EFEITO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. DCTF. PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL.

Eventual retificação de valores informados em DCTF e PER/DCOMP,

declarações com efeito de confissão de dívida (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984 e § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, respectivamente), deve ter por fundamento os dados da escrita contábil e fiscal do contribuinte, devidamente lastreados por documentos probatórios, conforme arts. 15 e 16 do PAF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A DRJ assentou que a DCTF e a DCOMP constituem confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito, nos termos do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/1984 e do art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/1996, de modo que, na fase contenciosa, eventual retificação de seus valores há de estar amparada nos dados da escrita contábil e fiscal do contribuinte, lastreados por documentos probatórios, na forma dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Registrou que a impugnação, de conteúdo genérico, pleiteou a aplicação dos coeficientes reduzidos sem fazer menção à atividade operacional da empresa e sem apresentar elemento de prova apto a suportar a alteração das declarações.

Consignou que as memórias de cálculo acostadas constituem documentos de controle interno, desacompanhados de qualquer suporte documental, e que os demais anexos se resumiam a cópias das DCTF e dos próprios autos de infração.

A decisão observou que, embora silente a impugnação quanto ao ponto, o contrato social juntado define o objeto social como laboratórios clínicos, sem documentação complementar.

A partir deste, examinou a exceção do art. 15, § 1º, inciso III, alínea a, da Lei nº 9.249/1995, que admite o coeficiente reduzido para os serviços de auxílio diagnóstico e terapia e para as análises e patologias clínicas, desde que a prestadora seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA).

Invocou a Solução de Consulta Cosit nº 114/2019, a Instrução Normativa RFB nº 1.234/2012 e a Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, das quais extraiu que o enquadramento no coeficiente reduzido depende da comprovação da natureza dos serviços prestados e do atendimento às normas sanitárias, este demonstrável mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

Concluiu que os autos não permitiam conhecer a efetiva origem das receitas auferidas, nem se elas decorriam das atividades abrangidas pela exceção legal, e que restava ausente a comprovação do atendimento às normas da ANVISA.

Ao final, a decisão consignou que a alegação genérica, acompanhada unicamente do contrato social e sem documentação de suporte, não merecia prosperar, mantendo os lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual reiterou as razões da impugnação e apresentou acréscimos dirigidos ao fundamento da ausência de prova adotado pela decisão recorrida.

Sustentou que a qualificação de sua defesa como alegação genérica e desprovida de prova equivaleria a afirmar que o contrato social e a atividade econômica registrada estariam em desacordo com a atividade efetivamente exercida, e que o próprio ato constitutivo já constituiria prova de que a atividade se insere entre as que admitem a redução do coeficiente de presunção.

Argumentou que exerce exatamente a atividade constante de seu ato constitutivo, sem qualquer processo, em âmbito municipal, estadual ou federal, que aponte o desempenho de atividade diversa.

Quanto à exigência de comprovação do atendimento às normas sanitárias, esclareceu que os débitos discutidos são do ano de 2015 e que o alvará sanitário é renovado anualmente e substituído a cada exercício, de modo que o documento vigente à época não mais subsiste, razão pela qual apresentou o alvará em vigor.

Adicionalmente em relação à fase de impugnação, a recorrente juntou ao recurso alvará de licença sanitária municipal, do exercício de 2024, no qual a atividade autorizada ao estabelecimento é descrita como laboratórios clínicos, com indicação de responsável técnico.

Acostou, ainda, notas fiscais eletrônicas de serviço emitidas em 2015, concentradas nos primeiros meses do ano-calendário, nas quais os serviços prestados são descritos como exames laboratoriais e classificados sob o código de serviço correspondente a laboratórios clínicos, documentos com os quais pretende demonstrar a natureza da atividade e a origem das receitas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, porquanto a ciência do acórdão recorrido se deu em 2 de julho de 2024 e a peça recursal foi protocolada em 30 de julho de 2024, dentro do prazo de trinta dias do art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, tendo a unidade preparadora reconhecido a tempestividade. Presentes os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Mérito**Do coeficiente reduzido de presunção e do requisito de atendimento às normas sanitárias**

A controvérsia reside na aplicação, sobre a receita bruta, do coeficiente de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, em lugar do coeficiente de 32% empregado na Escrituração Contábil Fiscal e reproduzido no lançamento. Sustenta a recorrente que exerce atividade de laboratório de análises clínicas, contemplada entre as excepcionadas pela lei.

O art. 15, § 1º, inciso III, alínea a, da Lei nº 9.249/1995, na redação da Lei nº 11.727/2008, vigente à época dos fatos, excetua do percentual de 32% a prestação de serviços de análises e patologias clínicas, entre outros, desde que a prestadora seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária. O art. 20 estende a sistemática à CSLL. Os requisitos são cumulativos, de modo que a ausência de qualquer deles conduz à aplicação do coeficiente ordinário.

O requisito ora decisivo é o atendimento às normas da vigilância sanitária. A Resolução RDC ANVISA nº 50/2002 estabelece, no item 3 da Parte II, o padrão de dimensionamento, quantificação e instalações prediais dos ambientes dos estabelecimentos assistenciais de saúde, definindo as condições físicas que o prestador deve observar.

A demonstração de que tais condições são efetivamente atendidas faz-se, por força do art. 4º, § 9º-A, da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.556/2015, e já constante da Solução de Divergência Cosit nº 11/2012, mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

O alvará sanitário não é, portanto, mera formalidade, mas o documento pelo qual o órgão competente atesta que o estabelecimento foi vistoriado e se acha em conformidade com as exigências físico-funcionais da resolução, no período respectivo.

Trata-se de prova cuja pertinência é indissociável do período de apuração, uma vez que a licença sanitária é concedida e renovada por exercício, atestando a regularidade do estabelecimento no intervalo de sua validade, e não em exercícios diversos.

A comprovação do atendimento às normas sanitárias no período de apuração faz-se por alvará vigente à época dos fatos ou por documento equivalente do órgão sanitário competente, tal como certidão ou declaração que ateste o licenciamento e as inspeções realizadas no exercício respectivo.

O que a lei exige é a demonstração do fato, a regularidade sanitária no período, e não a exibição de um documento em formato único, admitindo-se qualquer prova idônea emanada da autoridade sanitária que o certifique.

No caso, a recorrente não apresentou alvará sanitário relativo ao ano-calendário de 2015, nem documento equivalente que atestasse a regularidade do estabelecimento naquele

período. O documento juntado ao recurso refere-se ao exercício de 2024, e a própria recorrente reconhece que o alvará se renova e se substitui anualmente.

A alegação de que o documento contemporâneo aos fatos não mais subsiste não a exime do encargo probatório, porquanto a renovação periódica do alvará não impede a obtenção, junto ao órgão sanitário, de certidão ou declaração relativa a exercícios pretéritos, meio de que a recorrente não se valeu.

O alvará de exercício posterior não supre a exigência, porquanto atesta a regularidade sanitária do ano de 2024, e não a do ano de 2015.

A conformidade sanitária de um exercício não se projeta retroativamente sobre exercícios pretéritos, tampouco se presume a partir da situação atual do estabelecimento, sob pena de esvaziar-se o próprio conteúdo do requisito legal, que é o atendimento às normas da ANVISA no período em que auferida a receita cuja tributação se discute. A dificuldade de exibição do documento não transfere ao julgador o encargo de presumir o fato que competia à recorrente comprovar.

Não se desconhece que o contrato social indica objeto de laboratórios clínicos e que a atividade de análises clínicas se insere, em tese, entre as beneficiadas pela lei. A recorrente sustenta, a propósito, que exerce exatamente a atividade constante de seu ato constitutivo e que nenhum processo aponta o desempenho de atividade diversa, argumentos que, ainda que se tenham por incontroversos, dizem respeito ao primeiro dos requisitos legais, a natureza da atividade, e não ao requisito sanitário.

O enquadramento no coeficiente reduzido não decorre apenas da natureza da atividade, exigindo também, de forma cumulativa, a comprovação do atendimento às normas sanitárias, que no caso não foi produzida quanto ao período autuado.

A tese recursal de que o contrato social, por si só, bastaria à fruição do benefício não encontra respaldo na disciplina legal, que condiciona a redução a requisito probatório específico não atendido.

Da prejudicialidade do exame das notas fiscais

Sustenta ainda a recorrente que as notas fiscais juntadas ao recurso comprovam a natureza da atividade e a origem das receitas. O exame dessa documentação, contudo, resta prejudicado. As notas fiscais poderiam demonstrar, quando muito, que as receitas decorreram de exames laboratoriais, mas não têm aptidão para suprir a ausência de comprovação do atendimento às normas sanitárias, que é prova de natureza diversa e de exigência autônoma.

Não superado o óbice representado pela falta de comprovação do atendimento às normas da vigilância sanitária, requisito indispensável e cumulativo à fruição do benefício, torna-se inútil o exame da origem das receitas, pois, ainda que integralmente demonstrada a natureza laboratorial de toda a receita auferida, remanesceria o descumprimento do requisito sanitário,

bastante, por si só, para afastar o coeficiente reduzido. Fica, assim, prejudicada a análise das notas fiscais.

Da conclusão

Ausente a comprovação do atendimento às normas da vigilância sanitária no ano-calendário de 2015, não faz jus a recorrente à aplicação dos coeficientes de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, subsistindo o coeficiente de 32% adotado no lançamento e, por conseguinte, as exigências de imposto e de contribuição, com a multa de ofício e os juros de mora respectivos.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho