



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13362.720080/2008-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.431 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2023
Recorrente CLINOP CLINICA DE ORTOPEDIA E PEDIATRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

OMISSÃO DE RECEITA. RECEITA ESCRITURADA NO LIVRO RAZÃO E NÃO DECLARADA.

As receitas escrituradas no Livro Razão gozam de presunção relativa de veracidade, fazendo prova a favor ou contra o contribuinte. O ônus da prova de erro na escrituração do Livro Razão, quando visa à redução das receitas nele lançadas, cabe ao sujeito passivo.

COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO.

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

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-006.431 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13362.720080/2008-11

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra autos de infração do IRPJ, PIS, Cofins e CSLL referentes a fatos geradores de 2004, 2005 e 2006. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 535 e ss):

Trata-se de autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 58 a 61); Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 66 a 69); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 74 a 77); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 86 a 90); referentes a fatos geradores de 2004, 2005 e 2006, totalizando na data do lançamento crédito tributário no valor de R\$ 198.919,87, já incluídos multa e juros, conforme demonstrativo de fl. 2.

As infrações imputadas ao sujeito passivo foram:

a) omissão de receita – receita escriturada no Livro Razão e não declarada – de acordo com a descrição dos fatos nos autos, o contribuinte omitiu receita de serviços em 2004 e 2005, declarando receita a menor, ocasionando diferença de base de cálculo para apuração do IRPJ e contribuições.

b) aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro presumido – o fiscalizado utilizou o coeficiente de determinação do lucro presumido de 8% no ano calendário 2004 e 16% nos anos calendários 2005 e 2006, quando deveria ter utilizado o coeficiente de 32% em todos os anos calendários.

As infrações foram assim capituladas:

a) IRPJ Arts. 224, 518 e 519, § 1º, inciso III, alínea "a", e §§ 4º a 7º, do RIR/99; Arts. 518 e 519, do RIR/99.

b) PIS – Arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70; Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95 e Art. 2º, inciso I, alínea "a" e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/02.

c) Cofins – Art. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/02.

d) CSLL Art. 22 da Lei nº 10.684/03 e art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Ciente da autuação em 02/12/2008, o contribuinte apresentou em 30/12/2008 a impugnação de fls. 94 a 117, na qual aduz as alegações que passamos a relatar nos parágrafos seguintes.

Omissão de receita.

Quanto às receitas escrituradas e não declaradas, a impugnante defende que as receitas lançadas no Livro Razão o foram erroneamente e que as receitas efetivamente recebidas foram as que constam do Livro Registro de Apuração de ISS. Nesse sentido, defende que o Livro Razão, por si só, não é prova suficiente da omissão de receita e que caberia à fiscalização comprovar cabalmente que a autuada auferiu as receitas escrituradas no Livro Razão. Em sua defesa, a autuada anexa o Livro Registro de ISS e as notas fiscais de serviço correspondentes.

Coeficiente de determinação do lucro presumido.

Quanto ao coeficiente de 32% para a determinação do lucro presumido, defende a autuada que referido percentual a ela não se aplica, haja vista prestar serviços de natureza hospitalar, cujo coeficiente é o de 8%, nos termos do artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a" da Lei nº 9.249/95.

Na seqüência da impugnação, discorre ainda a defendente sobre a evolução das normas da Receita Federal que regulamentaram o dispositivo legal em causa (IN SRF nºs 306/2003; 480/2004; 539/2005 e Solução de Divergência Cosit nº 11/2003),

reafirmando ao final o enquadramento do seus serviços no conceito de atividade hospitalar.

Nesse sentido, aduz diversos precedentes judiciais no sentido da aplicação do coeficiente de 8% para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares, os quais incluem no rol desses serviços diversas atividades, tais como: diagnóstico por imagem, serviços de fisioterapia e reabilitação, hemodiálise, UTI móvel, etc.

Aproveitamento de retenções na fonte.

Por fim, alega a defendente inconsistência no levantamento do crédito tributário constituído pela autoridade lançadora, tendo em vista não ter deduzido as retenções na fonte por ela suportadas.

A decisão de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação apresentada, por entender: i) que devem prevalecer os registros consignados no Livro Razão e confirmada a omissão de receita; ii) que deve prevalecer o coeficiente de 32% para os serviços hospitalares, pois a redução prescrita pelo artigo 15, inciso III, “a”, da lei nº 9.249/95 não alcança as atividades de clínica médica pura e simplesmente; iii) e que devem ser recalculados os valores devidos em 2004 a fim de comportar as retenções comprovadas.

Cientificada em 21/02/2013 (e-fl. 557) da decisão de primeira instância a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 25/03/2013 (e-fl. 560), em que repete os fundamentos de sua impugnação.

Resolução nº 1301-000.979 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária solicitou à Unidade de Origem diligência no sentido de que:

- a) Intime o contribuinte a elaborar uma planilha com a discriminação do serviços prestados, fazendo uma ligação com as notas fiscais de prestação de serviços do período, se é de natureza hospitalar ou de consultas médicas (de acordo com os parâmetros deste voto), juntando-as outras, se ainda não juntadas; as notas fiscais, como não trazem em seu bojo a discriminação dos serviços realizados, devem ser complementadas mediante cópia de documentos que discriminem os serviços prestados, para além de simples consultas médicas (tais como: guias de convênios através dos quais se realizou o atendimento, laudos emitidos, outros comprovantes de procedimentos realizados).
- b) A autoridade fiscal designada para o cumprimento das diligências solicitadas deverá apresentar relatório conclusivo acerca das alegações e documentos apresentados pelo contribuinte
- c) Ao final do relatório conclusivo, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011. Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

A recorrente foi intimado (TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 1, e-fls. 611) a “Apresentar planilha discriminando os serviços prestados, fazendo ligação com as Notas Fiscais de Serviços, destacando se é de natureza hospitalar ou consultas médicas, acompanhadas de documentação, que comprovem a sua natureza, como detalhados no parágrafo seguinte. - De 01/01/2004 até 31/12/2006”. Solicitou-se ainda: “que sejam juntados elementos atrelando as Notas Fiscais, principalmente as que não trazem discriminados claramente os serviços realizados, elementos complementares que possam confirmar a real natureza dos serviços prestados, tais como: relatórios, guias de convênios através dos quais se realizou o atendimento,

laudos emitidos, borderô dos serviços prestados que acompanharam as Notas Fiscais para pagamento dos convênios, ou outros comprovantes dos procedimentos realizados.”

Sem manifestação do contribuinte acerca do requerido em intimação, que mostrasse que estava realmente envidando esforços para obtenção, para que seja dada a sequência do julgamento, a Unidade de Origem devolveu os autos (e-fls. 637).

Voto

Conselheiro Nome do Relator, Relator.

O recurso ao CARF é tempestivo, e portanto dele conheço.

As infrações imputadas ao sujeito passivo foram:

a) omissão de receita – receita escriturada no Livro Razão e não declarada – de acordo com a descrição dos fatos nos autos, o contribuinte omitiu receita de serviços em 2004 e 2005, declarando receita a menor, ocasionando diferença de base de cálculo para apuração do IRPJ e contribuições.

b) aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro presumido – o fiscalizado utilizou o coeficiente de determinação do lucro presumido de 8% no ano calendário 2004 e 16% nos anos calendários 2005 e 2006, quando deveria ter utilizado o coeficiente de 32% em todos os anos calendários.

OMISSÃO DE RECEITA

Quanto às receitas escrituradas e não declaradas, não há reparos a fazer nas conclusões da decisão recorrida. A recorrente defende que as receitas lançadas no Livro Razão o foram erroneamente e que as receitas efetivamente recebidas foram as que constam do Livro Registro de Apuração de ISS. Nesse sentido, defende que o Livro Razão, por si só, não é prova suficiente da omissão de receita e que caberia à fiscalização comprovar cabalmente que a autuada auferiu as receitas escrituradas no Livro Razão. Em sua defesa, a autuada anexa o Livro Registro de ISS e as notas fiscais de serviço correspondentes.

De fato, analisando-se o Livro Registro de Serviços Prestados, o qual consigna notas fiscais emitidas pela impugnante nos anos calendários de 2004 a 2006 (fls. 118 a 158), verifica-se que os valores de receita nele lançados são consideravelmente inferiores aos lançados no Livro Razão. A questão é definir qual desses dois livros deve ser considerado para fins de determinação da base de cálculo dos tributos federais.

Entendo que devem prevalecer os registros consignados no Livro Razão, uma vez tratar-se do livro de escrituração obrigatória para o Fisco Federal, já que o Livro Registro dos Serviços atende à legislação municipal e tem para a esfera federal interesse meramente complementar. A inversão dessa ordem somente se justificaria ante a comprovação do erro no Livro Razão e a confirmação da idoneidade dos valores lançados no Livro Registro de Serviços. Essas condições para inversão da fonte da prova não se verificam nos presentes autos.

As pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido estão obrigadas à escrituração contábil, o que inclui a escrituração do Livro Razão (art. 527 do

RIR/99), dispensável somente no caso de o contribuinte manter Livro Caixa, com a escrituração de toda sua movimentação financeira, inclusive bancária, o que não se verifica no presente caso.

Os registros consignados na escrituração contábil do contribuinte, nele incluindo-se o Livro Razão, gozam de presunção legal relativa de veracidade. Vale dizer: fazem prova a favor ou contra o contribuinte, salvo se comprovada sua imprestabilidade. É o que se deduz dos artigos 923 e 924 do RIR/99.

No presente caso, quem pretende desconstituir a presunção de veracidade dos registros do Livro Razão é o próprio contribuinte, a quem aproveita essa desconstituição. Logo, a ele caberia a comprovação do alegado erro. Mas não logrou tal comprovação no presente caso. No que se refere ao Livro Registro de Registro de Serviços, este não é idôneo para atestar a totalidade das receitas efetivamente recebidas pela impugnante. Isto porque, conforme comparativo efetuado pela decisão recorrida entre as receitas lançadas no Livro Razão; na DIPJ e no Livro Registro de Serviços, tomando-se os dados referentes ao ano calendário 2004, concluiu-se que os valores lançados no Livro Registro de Serviços Prestados não guardam qualquer relação com os declarados na DIPJ.

Receita Bruta (R\$) – 2004

Mês	Livro Razão	DIPJ	Livro Registro de Serviços
Jan	33.304,34	5.821,10	5.381,10
Fev	34.191,99	5.360,99	4.854,46
Mar	35.552,28	9.857,29	8.818,29
Abr	33.503,19	5.232,30	4.470,50
Mai	36.840,37	8.569,48	7.571,48
Jun	40.434,29	9.968,46	8.748,46
Jul	33.000,40	5.679,49	5.364,49
Ago	53.719,47	6.806,52	5.506,52
Set	33.522,59	5.821,64	5.606,79
Out	48.148,46	5.870,16	5.625,16
Nov	43.144,25	9.692,29	6.023,48
Dez	48.205,14	18.135,85	5.265,15
Total	473.566,77	96.815,57	73.235,88

As diferenças entre os valores lançados no Livro Razão e no Livro Registro de Serviços Prestados são bastante expressivas e se verificam em todos os meses do ano. Por outro lado, procedendo-se a um levantamento do rendimentos recebidos pela impugnante de terceiros em 2004, através das Declarações de Imposto Retido na Fonte – DIRFs (fls. 532.) apresentadas pelas fontes pagadoras da impugnante, constatou-se que esses rendimentos totalizaram R\$ 283.607,12. Esse valor, mesmo sem considerar as prováveis receitas sobre as quais não incidiram retenção na fonte, extrapola, em muito, o total das receitas registradas no Livro Registro de Serviços Prestados, o que evidencia a inidoneidade desse livro.

Ressalte-se que a defendente não especifica em nenhum momento na sua impugnação a natureza do erro que alega haver cometido no preenchimento do Livro Razão, tampouco as contas e os lançamentos contábeis que teriam sido afetadas em espécie na sua escrituração.

A conclusão a que se chega é de que a defendente não logrou comprovar o alegado erro, pelo que, subsistem como verdadeiros, até prova em contrário, os lançamentos constantes do Livro Razão para os anos calendários 2004 a 2006.

APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

Conforme decidido pelo E. STJ no âmbito do REsp n.º 1.116.399 - BA, que tramitou sob o regime estabelecido no art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, "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"

No mesmo sentido a Súmula CARF 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."

O artigo 15, inciso III, "a", da lei n.º 9.249/95 excepcionou da aplicação do coeficiente de 32%, para o cálculo do lucro presumido, os serviços hospitalares. Mesmo considerando-se a ampliação legal consignada na Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008 (nestes autos tratam-se de receitas nos anos calendários de 2004 a 2006), entendo que a redução do coeficiente (de 32% a 8%) aplica-se a outras atividades de caráter terapêutico e de diagnóstico, não alcançando as atividades de clínica médica pura e simplesmente.

Quanto à interpretação administrativa do conceito de "serviços hospitalares", a Receita Federal editou as Instruções Normativas n.º 306/2003, 480/2004 e 539/2005 aplicáveis para os períodos do lançamento (2004 a 2006).

Reproduzo a seguir trecho do voto vencedor da decisão de piso que bem dispõe sobre a evolução das normas da Receita Federal que regulamentaram a respeito do enquadramento de empresa que presta serviços de atividade hospitalar, para após dispor.

Do coeficiente de determinação do lucro presumido.

Alega a defendente que de acordo com o artigo 15, inciso III, "a" da lei n.º 9.249/95 faz jus à aplicação do coeficiente reduzido de 8% na determinação do lucro presumido, por exercer atividade de natureza hospitalar, nos termos da interpretação exarada na IN SRF n.º 306/2003 e Solução de Divergência Cosit n.º 11/2003.

Para melhor compreensão do tema, segue-se um relato da evolução do tratamento legal e normativo aplicável à matéria.

Na sua versão original, o artigo 15, inciso III, "a", da lei n.º 9.249/95 excepcionou da aplicação do coeficiente de 32% os serviços hospitalares, nos seguintes termos:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei n.º 11.119, de 2005)

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

I um

inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida

Provisória n.º 232, de 2004)

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

Em 2008, treze anos após a edição da Lei n.º 9.249/95, a Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, alterou a redação do alínea “a” acima transcrita, nela incluindo outros serviços de assistência à saúde, além dos hospitalares, para efeito de exclusão da alíquota de 32%, regra ainda em vigor, nos seguintes termos:

Art. 29. A alínea a do inciso III do § 1o do art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 15.

*§ 1o
.....*

*III –
.....*

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;(Grifei)

A primeira constatação que se extrai da interpretação dos dispositivos acima é a de que a ampliação legal do alcance da redução do coeficiente, ora vigente, a estendeu a outras atividades de caráter terapêutico e de diagnóstico, não alcançando as atividades de clínica médica pura e simplesmente.

Quanto à interpretação administrativa do conceito de “serviços hospitalares”, a Receita Federal editou as Instruções Normativas n.º 306/2003, 480/2004 e 539/2005, alternando essa interpretação, conforme histórico que se segue.

Pela IN SRF n.º 306/2003, de 14/03/2003, a Receita Federal adotou um critério bastante elástico para o conceito de “serviços hospitalares”, nele inserindo praticamente todos os serviços de prestação de assistência à saúde previstos na Portaria GM n.º 1.884/94 do Ministério da Saúde, inclusive à prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial, compreendendo, entre outras, as atividade de clínica médica.

Assim dispôs o artigo 23 da IN SRF n.º 306/2003:

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º inciso III, alínea "a", da Lei n.º 9.249, de 1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM n.º 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos

incisos seguintes: (grifei)

I

II prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial, compreendendo as seguintes atividades (grifei)

...

c) proceder a consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;(grifei)

Em seguida, a IN SRF n.º 480/2004, de 15/12/2004, estabeleceu uma interpretação mais restritiva, fazendo abranger no conceito de serviços hospitalares apenas aqueles prestados em estabelecimentos hospitalares, dentre outras exigências, com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes e serviço de enfermagem e atendimento contínuo 24 horas. Eis o teor do dispositivo em foco.

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.(grifei)

Por fim, a IN SRF n.º 539/2005, de 27/04/2005, em vigor, estabeleceu um conceito de “serviços hospitalares” com abrangência intermediária: não tão elástico quanto o da IN SRF n.º 306/2003, nem tão restritivo quanto o da IN SRF n.º 480/2004, admitindo como serviços hospitalares não só os prestados em regime de internação, mas também em regime de atendimento seletivo ambulatorial e de hospital/dia.

A mesma norma estendeu também o conceito de “serviços hospitalares” aos de UTIs móveis. Eis o teor do dispositivo da IN em questão:

"Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC n.º 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC n.º 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

I seguintes atribuições:

a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital/dia (atribuição 1);(grifei)

b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição

2); ou

c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);

II atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).

§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.(grifei)

§ 2º São também considerados serviços hospitalares, para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os seguintes serviços prestados por empresário ou sociedade empresária:

I pré hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E");

II de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida."(NR) Voltando à análise da mudança legislativa, é de se observar que as outras atividades para as quais a lei estendeu a redução do coeficiente tem em comum o caráter terapêutico e de diagnóstico, que apresentam, via de regra, elevados custos com equipamentos e emprego de mão de obra técnica especializada. Esses elevados custos são certamente o fundamento axiológico para legislador equiparar essas atividades às hospitalares.

A finalidade de estabelecer coeficientes diferenciados na apuração do lucro presumido, em razão da natureza da atividade, não decorre da essencialidade ou interesse público da atividade, como propôs a impugnante em sua defesa, mas dos custos e despesas a que estão sujeitas. Estabelecer o mesmo coeficiente para atividade de custos e despesas significativamente diferentes representaria, sem dúvida, violação ao princípio da isonomia Assim, a interpretação teleológica da IN SRF n.º 306/2003, em harmonia com os fins colimados na Lei n.º 9.249/95 e alteração posterior, não pode levar a conclusão de que tenha o administrador tributário, na sua interpretação normativa, pretendido equiparar à atividade hospitalar, com todos os custos e despesas que suporta, a atividade, pura e simples, de clínica médica.

Nesse sentido, conforme se verifica do texto da IN SRF n.º 306/2003, as atividades clínica passíveis de enquadramento no conceito de serviços hospitalares são somente aquelas exercidas em regime ambulatorial e em instalações que dispõem de estrutura física compatível para tal regime (vide grifos do texto da IN SRF n.º 306/2003). Ou seja, mesmo segundo a interpretação da IN 306/2003, a mais elástica, o exercício da atividade de clínica médica, pura e simples, não é suficiente para garantir seu enquadramento no conceito de atividade hospitalar, havendo, para tanto, que ser prestada em regime ambulatorial.

Segundo conceito corrente, o regime ambulatorial é aquele prestado em ambiente de ambulatório, vale dizer: ambiente em que embora não haja necessidade de internar o paciente (ambiente hospitalar), há necessidade de realização de procedimentos de menor complexidade, como curativos, pequenas cirurgias, primeiros socorros, etc. Esse conceito pode ser confirmado em diversos dicionários, inclusive especializados na área médica, disponíveis na Internet.

Na mesma direção, aponta a Solução de Divergência Cosit n.º 11/2003, trazida pelo contribuinte em sua defesa, ao vincular o enquadramento da natureza hospitalar das clínicas de ortopedia e traumatologia ao exercício das atividades descritas no inciso V da IN SRF n.º 306/2003, vale dizer, que exerçam a *prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia*, que conforme descrição das atividades arroladas no inciso, envolve atendimento que se encaixam no conceito de regime ambulatorial.

Eis o teor da conclusão da Solução de Divergência Cosit n.º 11/2003 e do inciso V da IN SRF n.º 206/2003:

Solução de Divergência Cosit n.º 11/2003

Conclusão

Diante do exposto, pode se concluir que, a partir da vigência da IN SRF n.º 306, de 2003, a prestação de serviços de clínica médica de ortopedia e traumatologia, como também, a prestação de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica (exames radiológicos), por se enquadrarem dentre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde, de que trata o inciso V da IN SRF n.º 306, de 2003, poderão ser enquadradas como serviços hospitalares, podendo ser aplicado às referidas atividades o percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação do lucro presumido. (Grifei) IN DRF n.º 206/2003:

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º inciso III, alínea "a", da Lei n.º 9.249, de 1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas

jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM n.º 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

(...)

V prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades: (grifei)

- a) patologia clínica;*
- b) imagenologia;*
- c) métodos gráficos;*
- d) anatomia patológica;*
- e) desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;*
- f) realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como:*
 - 1. recepcionar e transferir pacientes;*
 - 2. assegurar a execução dos procedimentos préanestésicos e executar procedimentos anestésicos nos pacientes;*
 - 3. executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;*
 - 4. emitir relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;*
 - 5. proporcionar cuidados pósanestésicos;*
 - 6. garantir o apoio diagnóstico necessário.*
- g. realização de partos normais e cirúrgicos;*
- h. desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos;*
- i. desenvolvimento de atividades hemoterápicas;*
- j. desenvolvimento de atividades de radioterapia;*
- k. desenvolvimento de atividades de quimioterapia;*
- l. desenvolvimento de atividades de diálise;*
- m. desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano.*

No presente caso, não se nega a possibilidade de a impugnante prestar assistência médica em regime ambulatorial, inclusive de exercer atividades de apoio diagnóstico e terapêutico. Contudo, isso não foi objeto de alegação, muito menos de prova, por parte da defesa, restando presumir que sua atividade restringe-se à clínica médica especializada em ortopedia e pediatria.

Logo, em que pese a possibilidade de enquadramento, em tese, da impugnante no conceito elástico de serviços hospitalares previsto na IN SRF n.º 306/2003, vigente para o calendário de 2004, não faz ela jus ao direito, tendo em vista não haver comprovado o exercício de suas atividades em regime ambulatorial, nem a disponibilidade de estrutura física compatível para tanto.

Ora, se em relação ao ano calendário de 2004, sob vigência da IN SRF n.º 306/2003, norma interpretativa mais elástica, a defendente não logrou demonstrar aptidão para o enquadramento no conceito de serviços hospitalares, com mais razão, não seria possível esse enquadramento nos anos calendários de 2005 e 2006, em face das IN SRF n.º 480/2004 e 539/2005, mais restritivas.

Finalmente, quanto aos precedentes judiciais aduzidos na impugnação sobre a matéria em foco, os mesmos não aproveitam a impugnante: primeiro, porque não vinculam esta instância administrativa; segundo, porque, mesmo que vinculassem, não se aplicariam

ao caso concreto em lide, uma vez que dizem respeito a situações diversas da aqui tratada.

A interpretação da IN SRF n.º 306/2003, em harmonia com os fins colimados na Lei n.º 9.249/95 e alteração posterior, não pode levar a conclusão de que tenha o administrador tributário, na sua interpretação normativa, pretendido equiparar à atividade hospitalar, com todos os custos e despesas que suporta, à atividade, pura e simples, de clínica médica.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita (declarada e omitida), esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado. Tal raciocínio se aplica ao presente litígio porque a Recorrente não discriminou, nem na escrituração, nem na impugnação, nem no recurso voluntário, qual valor refere-se a atividade hospitalar abarcada no percentual de 8%, qual refere-se ao percentual de 32%, nos termos da legislação de regência. Para as receitas já declaradas, para a determinação do lucro presumido, defende a autuada que o coeficiente de 32% a ela não se aplica, haja vista prestar serviços de natureza hospitalar, cujo coeficiente é o de 8%, nos termos do artigo 15, § 1º, inciso III, alínea “a” da Lei n.º 9.249/95.

Conforme contratos de prestação de serviços que anexa Recorrente (e-fls. 504 e ss), seus serviços englobam tanto simples consultas como outros serviços que poderiam subsumir-se ao conceito de atividade hospitalar, prevista na lei artigo 15, § 1º, inciso III, alínea “a” da Lei n.º 9.249/95. Observo também que os serviços são cobrados de forma individualizada, conforme excerto abaixo de contrato de prestação de serviços anexado à impugnação (e-fl. 505), razão porque concluo que seria plenamente possível tal discriminação, devendo prevalecer a alíquota de 32% para os serviços declarados.

Resolução n.º 1301-000.979 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária solicitou à Unidade de Origem diligência no sentido de que:

- a) Intime o contribuinte a elaborar uma planilha com a discriminação dos serviços prestados, fazendo uma ligação com as notas fiscais de prestação de serviços do período, se é de natureza hospitalar ou de consultas médicas (de acordo com os parâmetros deste voto), juntando-as outras, se ainda não juntadas; as notas fiscais, como não trazem em seu bojo a discriminação dos serviços realizados, devem ser complementadas mediante cópia de documentos que discriminem os serviços prestados, para além de simples consultas médicas (tais como: guias de convênios através dos quais se realizou o atendimento, laudos emitidos, outros comprovantes de procedimentos realizados).
- b) A autoridade fiscal designada para o cumprimento das diligências solicitadas deverá apresentar relatório conclusivo acerca das alegações e documentos apresentados pelo contribuinte
- c) Ao final do relatório conclusivo, o contribuinte deverá ser cientificado do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011. Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

A recorrente foi intimado (TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL n.º 1, e-fls. 611) a “Apresentar planilha discriminando os serviços prestados, fazendo ligação com as Notas Fiscais de Serviços, destacando se é de natureza hospitalar ou consultas médicas, acompanhadas de documentação, que comprovem a sua natureza, como detalhados no parágrafo seguinte. - De 01/01/2004 até 31/12/2006”. Solicitou-se ainda: “que sejam juntados elementos atrelando as

Notas Fiscais, principalmente as que não trazem discriminados claramente os serviços realizados, elementos complementares que possam confirmar a real natureza dos serviços prestados, tais como: relatórios, guias de convênios através dos quais se realizou o atendimento, laudos emitidos, borderôs dos serviços prestados que acompanharam as Notas Fiscais para pagamento dos convênios, ou outros comprovantes dos procedimentos realizados.”

Sem manifestação do contribuinte acerca do requerido em intimação, que mostrasse que estava realmente envidando esforços para obtenção, para que seja dada a sequência do julgamento, a Unidade de Origem devolveu os autos (e-fls. 637).

Mas, a Recorrente não trouxe aos autos elementos para a discriminação de eventuais serviços que poderiam subsumir-se ao conceito de atividade hospitalar, devendo prevalecer a alíquota de 32%.

Mais razão de imputação da alíquota máxima de 32% tem as receitas omitidas, que sequer são admitidas pela Recorrente.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Nome do Relator