



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13433.000373/2002-11
Recurso nº 172.018 Voluntário
Acórdão nº **1803-00.521 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 4 de agosto de 2010
Matéria IRPJ - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente INSTITUTO DE OFTAMOLOGIA MOSSORÓ LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCABIMENTO.

Só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração quando for, esse auto, lavrado por pessoa incompetente.

IMPUGNAÇÃO. PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia requerido.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula nº 2).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

TAXA DE JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

ARBITRAMENTO DE LUCROS. DESCABIMENTO.

Não tendo ficado claramente evidenciada nos autos a inexistência do livro Caixa ou a recusa de sua apresentação, descabe o arbitramento de lucros sem nova intimação à empresa.

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES.

Conforme dispõe a legislação de regência, devem ser tributados a alíquota de 8% os serviços decorrentes de serviços hospitalares, sendo improcedente o lançamento que não observa a distinção das receitas em função das diversas alíquotas aplicáveis às atividades desenvolvidas pelo estabelecimento.

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos cancelar a exigência relativa ao ano-calendário de 2000, nos termos do voto do Relator; b) por maioria de votos cancelar a exigência relativa à diferença de percentual utilizado para apuração do lucro presumido, calculada sobre as receitas declaradas, vencidos os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes e Selene Ferreira de Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walter Adolfo Maresch.

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Walter Adolfo Maresch - Redator Designado

30 SET 2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini, Sérgio Rodrigues Mendes e Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 249 a 257):

Contra a interessada supra-identificada, foi lavrado o Auto de Infração que se encontra nas fls. 04 a 15, para formalizar exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), referente aos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, e dos acréscimos legais sobre ele incidentes, perfazendo um crédito tributário no total de R\$ 528.380,80, assim discriminado (valores em R\$):

[...]

Consta na fl. 5, que a autuação foi motivada pelos fatos assim descritos:

001 – DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO E PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS):

- valores apurados conforme demonstrativo e relatório de fls. 198 a 202, 203 a 208;
- os valores tributáveis arrolados foram atribuídos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001;
- como enquadramento legal, citam-se: art. 889, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Dec. nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR, de 1994); art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 224, 518, 519 e 841 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (Regulamento de Imposto de Renda, RIR, de 1999).

001 – DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO E PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS):

- foi feito o arbitramento dos lucros referentes aos quatro trimestres do ano-calendário de 2000;
- valores apurados conforme demonstrativo e relatório de fls. 202 a 208;
- como enquadramento legal foram citados: art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 27, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996; art. 530, inciso III, art. 531 e art. 841 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 (Regulamento de Imposto de Renda, RIR, de 1999);

No "Relatório da Auditoria", fl. 203 a 208, constam os esclarecimentos a seguir resumidos:

- o período fiscalizado vai do segundo trimestre de 1997 ao quarto trimestre de 2001;
- a contribuinte apresentou o livro de Registro de Apuração de ISS, contendo a relação das notas fiscais emitidas no período fiscalizado;
- para os anos de 1997 a 1999, foi apresentado o livro Razão;
- para o ano de 2000, o contribuinte informou não possuir o livro Caixa (fl. 122), apresentando demonstrativo com as receitas auferidas;
- para o período de janeiro de 2001 a fevereiro de 2002, foi apresentado livro Caixa, bem como a receita auferida por serviços prestados ao DETRAN, e os respectivos extratos bancários com os depósitos efetuados;
- foram apresentados 5 talonários de notas fiscais, observando-se que:
 - o não havia nenhuma via de 37 das notas fiscais;
 - o 44 notas estavam canceladas;
 - o 12 não foram preenchidas;
 - o 157 foram emitidas, constando a 4ª via, pouco legível;
 - o a relação das notas está no demonstrativo de fl. 187;
- o contribuinte não emite nota fiscal para todo serviço realizado:
 - o a maior parte das receitas vem de convênios na área de saúde;
 - o não são emitidas notas fiscais para os serviços realizados para o SUS e para a Sul América;
 - o esse fato não permitiu que fosse utilizado o livro Registro de Apuração do ISS para a correta determinação da base de cálculo, que foi utilizado apenas de maneira auxiliar;
- para o período de 05/1997 a 12/1999, as receitas foram apuradas da seguinte forma:
 - o inicialmente, utilizou-se o livro Razão, separando-se as receitas em dois grupos, conforme fl. 194 e 195;
 - o o primeiro grupo diz respeito aos serviços prestados ao SUS, por constituir a maior parte das receitas;
 - o em relação a esse grupo, foram identificadas as retenções na fonte a título de COFINS, PIS, IRPJ e CSLL;
 - o o segundo grupo é constituído das demais receitas escrituradas, nelas incluídas as recebidas por serviços prestados à Sul América, HAPVIDA, etc.;

o em relação ao segundo grupo, foram identificadas as retenções na fonte do IRPJ;

o foram levantados, ainda, os valores existentes no livro Registro de Prestação de Serviços (coluna "LIVRO ISS");

o compararam-se, mês a mês, os valores extraídos dos dois livros, verificando-se, para cada nota fiscal escriturada no livro de apuração do ISS, se foi devidamente contabilizada no Razão (coluna EXCL. ISS);

- o as receitas das notas não contabilizadas no Razão, listadas na coluna "RESULT ISS", foram adicionadas às receitas nele escrituradas, chegando-se à receita de serviços utilizada mensalmente (coluna RECEITA UTILIZADA);

o para o ano de 1999, foram informadas receitas financeiras no livro Razão;

o as cópias do livro Razão e das notas fiscais não contabilizadas mensalmente estão nas fls. 19 a 80;

o várias notas escrituradas no livro de apuração do ISS não constam nos talonários existentes;

o por exemplo, não foi apresentada nenhuma nota fiscal do ano de 1997;

o as cópias do livro de apuração do ISS constam nas folhas 81 a 121;

- para o período de 01/2000 a 12/2000, as receitas foram apuradas da seguinte forma:

o foram utilizadas, como receitas conhecidas, as informadas pelo contribuinte na planilha de fls. 123 e 124, conforme demonstrativo de fls. 196, tendo em vista que o contribuinte informou não possuir o livro Caixa;

- para o período de 01/2001 a 02/2002, as receitas foram apuradas da seguinte forma:

o foram utilizadas as receitas registradas no livro Caixa (fls. 125 a 148), conforme demonstrativo de fls. 197;

o foram destacadas as receitas provenientes do contrato de prestação de serviços com o DETRAN (fls. 149 a 155), conforme demonstrativos e extratos bancários (fls. 156 a 192);

- para a apuração do lucro presumido, a fiscalização utilizou o percentual de 32 %, diferentemente do contribuinte, que usou o percentual de 8 %;

o o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, no seu caput, fixa, como regra geral, o percentual de 8 %, mas seu § 1º estabelece exceções à regra, fixando o percentual de 32 % para as atividades

de prestação de serviços em geral, exceto de serviços hospitalares, para os quais aplica-se o percentual de 8 %;

o a atividade da contribuinte não se classifica como prestação de serviços hospitalares;

o na obra “Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços”, editora dos Tribunais, São Paulo, 1978, na pág. 181, Bernardo Ribeiro de Moraes define que:

“Serviços de hospitais são os prestados por estabelecimentos devidamente aparelhados, destinados a recolher os enfermos ou acidentados, para diagnóstico, assistência, tratamento e internação de pessoas, mediante paga. Os hospitais, também conhecidos como nosocômios, prestam serviços de assistência médica às pessoas naturais, através de profissionais e técnicos especializados. Tratam da vigilância, alimentação e higiene dos doentes internados, além de ministrarem curativos e medicamentos.”

o a Portaria nº 30 BSB do Ministério da Saúde, de 11 de fevereiro de 1997, que aprova conceitos e definições de que trata o inciso I do art. 2º do Decreto 76.973, de 31 de dezembro de 1975, no item I – Terminologia Geral – subitem 7, indica que hospital:

“É parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive o domiciliar, constituindo-se também em centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas, em saúde, bem como de encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente.”

o o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar, 2ª edição, 1999, editado pela Secretaria de Políticas de Saúde do Ministério da Saúde, nas páginas 8 e 9, apresenta o conceito de hospital sugerido pela Organização Pan-Americana na Saúde (OPAS):

“São todos os estabelecimentos com pelo menos 5 leitos, para internação de pacientes, que garantem um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos. Além disso, considera-se a existência de serviço de enfermagem e de atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviço de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos”.

o o Parecer Normativo CST nº 36, de 30 de maio de 1997, esclarece:

“... podendo ser considerados como despesas de hospitalização todas aquelas diretamente relacionadas com o tratamento e recuperação de paciente durante o período de internação em hospital ou casa de saúde. Portanto, são admitidas não somente as despesas efetuadas com médicos de qualquer especialidade

como também com profissionais devidamente habilitados e oficialmente reconhecidos como seus colaboradores e auxiliares no tratamento e recuperação proporcionados ao paciente, desde que incluídas na conta do estabelecimento hospitalar. Neste caso, estão, também, as despesas efetuadas com enfermeiros, massagistas e demais profissionais cujos serviços, em razão do estado físico ou mental do paciente, se manifestam necessários. E ainda, de acordo com a mesma linha de raciocínio, são admitidas as despesas de medicamentos, aplicações, exames, etc quando, igualmente incluídas na conta do hospital".

o o estabelecimento hospitalar necessita de uma estrutura organizada com instalações físicas, equipamentos e recursos humanos, com condições apropriadas para assistência e internação de pacientes, visando a garantir-lhes um atendimento básico de diagnóstico e tratamento de saúde, com equipes de profissionais qualificados nas mais diversas áreas e que funcione de forma ininterrupta, durante vinte e quatro horas por dia, com acompanhamento de enfermeiros e médicos;

o em visita ao estabelecimento do contribuinte verificou-se que ele é composto de dois andares, estando o segundo desativado e ainda não completamente terminado, devendo, conforme informações do Dr. Francisco Vanderlandio Carolino, sócio da empresa, servir para futuro convênio com a Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, quando da implantação de uma faculdade de medicina;

o no andar de baixo, existem salas administrativas, consultórios médicos, uma sala de internação, salas de cirurgia, pequena lavanderia e refeitório, não havendo, no dia visitado, nenhum paciente internado;

o o prédio funciona no horário comercial, ou seja, não funciona ininterruptamente, somente extrapolando o horário excepcionalmente, quando de uma cirurgia mais delicada, em razão da qual o paciente necessita permanecer internado por um ou dois dias, tudo informado pelo sócio;

o a contribuinte não atende alguns dos requisitos para que sua atividade seja considerada serviço hospitalar, tais como funcionamento ininterrupto, número mínimo de leitos disponíveis, remoção dos clientes;

o a contribuinte, quando muito, exerce a atividade excepcionalmente;

o nesse caso, havendo documentação comprobatória, poder-se-ia aplicar o disposto no § 2º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, que determina que, no caso de atividades diversificadas, se aplica o percentual correspondente a cada atividade;

o o contribuinte se enquadra como prestador de serviços em geral, tendo como atividade principal clínica médica, com consultas médicas e pequenas cirurgias ambulatoriais;

o nas notas fiscais constam, basicamente, consultas oftalmológicas e cirurgias ambulatoriais, não estando discriminada nenhuma internação, com as respectivas despesas decorrentes, como de praxe existente em notas fiscais de hospitais;

o a partir de 2000, houve prestação de serviços ao DETRAN, conforme contrato de fls. 149 a 155, e tais serviços não caracterizam serviços hospitalares;

• para a apuração do imposto exigido, foram realizadas os seguintes procedimentos de verificações obrigatórias, segundo demonstrativo de fls. 198 a 202:

o somaram-se as receitas trimestralmente, para apuração do lucro presumido;

o para os anos de 1997 a 1999 e 2001, o lucro presumido resulta da aplicação do percentual de 32 % sobre as receitas trimestrais;

o para o ano de 2000, o lucro foi arbitrado, pois o contribuinte não apresentou o livro Caixa, aplicando-se o percentual de 38,4 % sobre as receitas de serviços;

o o IRPJ foi calculado aplicando-se a alíquota de 15 %;

o o adicional do IRPJ foi calculado com a alíquota de 10 %, incidente sobre a parcela do lucro que excedeu R\$ 60.000,00;

o os valores de IRRF foram somados aos pagamentos realizados (coluna "TOTAL");

o foram considerados, na apuração do valor exigido, os débitos declarados na DIRPJ 1998, DIPJ 1999 e DCTF do primeiro trimestre de 1999 em diante;

o do imposto apurado, subtraiu-se o valor da coluna "TOTAL" ou o da coluna "DÉBITO DECLARADO", dos dois o maior.

A ciência pessoal do lançamento se deu em 28/05/2002 (fl 04).

Em 27/06/2002, foi apresentada a impugnação de fls. 211 a 225. Nela são apresentados os argumentos a seguir resumidos:

• a multa é confiscatória:

o a multa contraria o inciso IV do art. 150 da CF,

o o STF, nos julgados invocados, afasta a multa confiscatória;

• o a multa não pode ser usada com o fim de arrecadação, como tributo disfarçado;

o o atraso no pagamento de tributo não legitima a multa exacerbada de 75 % ou 150 %, quando a inflação gira em torno de 12 %;

o a sonegação, mesmo sendo um crime, não justifica expropriação de parcela do patrimônio, desproporcional à infração cometida;

o a multa não pode ser maior do que o imposto ou a contribuição, pois não é o principal que acompanha o acessório, mas o contrário;

• a SELIC é ilegal

o a SELIC tem caráter remuneratório, e não moratório, razão pela qual sua aplicação, como encargo da União, fere o § 1º do art. 161 do CTN e o § 3º do art. 192 da CF;

o o impugnante não sabe se a SELIC foi usada como correção monetária, como juros de mora ou como juros remuneratórios;

o a SELIC não serve como atualização monetária, porque vem sendo superior ao INPC, à UFIR, ao IGPM e demais indexadores;

o o Pretório Excelso, quando do exame da constitucionalidade da Lei nº 8.177, de 1991, já havia consagrado o entendimento de que a TR não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda, e o mesmo raciocínio deve ser aplicado para a SELIC;

o a SELIC não pode ser usada como juros remuneratórios, como se o contribuinte tivesse tomado emprestado uma importância de uma instituição financeira;

o o § 3º do art. 192 da CF, que tem eficácia plena e não precisa de regulamentação, limita os juros a 12 %;

• na apuração do lucro presumido, a contribuinte tem o direito de usar o percentual de 8 %, e não de 32 %, porque ela presta serviço hospitalar;

o no cartão do CNPJ, a atividade da impugnante é "atendimento hospitalar";

o a cláusula 4ª do Aditivo nº 02 do contrato social é assim redigida:

A sociedade tem por objeto social a prestação de serviços relacionados com o atendimento médico hospitalar com internação.

o o Alvará para Instalação e Funcionamento, expedido pela Prefeitura Municipal de Mossoró, Diretoria de Vigilância à Saúde, indica, no item atividade comercial: "Hospital de Oftalmologia";

o o fiscal verificou, in loco, que há três leitos para internação;

o o hospital está em fase de ampliação, tendo, em seu pavimento superior, um projeto para mais de 15 leitos;

o houve diversas cirurgias no período fiscalizado, conforme cópias de documentos anexos, por amostragem, que indicam internação, pois não há, em lugar nenhum do mundo, cirurgia ambulatorial;

o depreende-se da doutrina mencionada pelo autuante - "Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços" - que a prestação de serviço hospitalar não implica, necessariamente, as fases diagnóstico, assistência e tratamento, bastando, para o uso da alíquota de 8 %, que haja internação;

o com ou sem internação, enquadrando-se a entidade como empresa hospitalar, as etapas do atendimento (diagnóstico, assistência, tratamento e internação de pessoas), isolada ou conjuntamente, dão direito ao usufruto da alíquota reduzida de 8 %;

o o entendimento defendido também é respaldado pela Portaria nº 30 BSB, do Ministério da Saúde, de 11 de fevereiro de 1997, pelo Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar, 2ª Edição, 1999, citados pelo Fiscal em seu relatório;

o o Parecer Normativo CST nº 36, de 1997, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal também dá respaldo legal à linha de raciocínio defendida, pois a condição para dedução é que a despesa conste da conta hospitalar, mesmo que o tratamento seja ambulatorial;

- a falta de emissão de nota fiscal não invalida os controles probatórios, pois a fiscalização aceitou as receitas escrituradas e comprovadas pelos documentos de que se vale a empresa;*

- o arbitramento do lucro do ano-calendário de 2000 foi motivado pela falta de apresentação do livro Caixa, e não pela falta de comprovação da origem da receita auferida;*

o o livro caixa não foi apresentado porque, na época, não foi encontrado, não foi encontrado, porque o contador era outro,

o como prova da existência do referido livro caixa, a impugnante informa, nesta oportunidade, que ele se encontra à disposição da fiscalização, na sede da empresa;

- o motivo do arbitramento não foi a falta de escrituração, mas, unicamente, de apresentação do livro Caixa;*

o nos autos de infração de CSLL e COFINS, consta que foi tributada A DIFERENÇA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO CSLL — COFINS, o que demonstra ter o agente do fisco entrado em contradição;

o não é cabível o arbitramento, tendo em vista entendimento esposado em acórdãos do Conselho e do STF, transcritos;

- não está explicado porque as bases de cálculo do PIS e COFINS estão diferentes;*

o se o cerne da tributação é a diferenças entre alíquotas de 8 % para 32 %, não se pode falar em tributações reflexas de CSLL,

PIS e COFINS, pois os percentuais de bases de cálculo afetam tão somente o IRPJ;

• foi ferido o princípio do devido processo legal, porque a autoridade administrativa não considerou o dever de trilhar a legalidade, observando as normas jurídico-processuais, que impedem a autuação arrimada em ilícito sem materialidade;

Tendo em vistas as razões expostas, o impugnante requer:

• que o auto de infração seja declarado nulo,

• que seja realizada diligência fiscal, com fulcro no inciso IV do art. 16 da Lei nº 8.748, de 1993, para que seja provado o alegado, documental e tecnicamente:

o a prova documental se relaciona com livro que deixou de ser verificado,

o a diligência técnica se destina a constatar a estrutura tecnológica de que se caracteriza a entidade hospitalar da impugnante

A decisão da instância a quo foi assim ementada (fls. 248 e 249):

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO CLÍNICA MÉDICA.

Na apuração do lucro presumido, aplica-se o percentual de 32 % sobre as receitas da prestação de serviço, no caso de pessoas jurídicas dedicadas a atividades da área médica, quando não satisfeitos os requisitos para se enquadrarem como prestadoras de serviços hospitalares.

LUCRO ARBITRADO - FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

Justifica o arbitramento do lucro a falta de apresentação, à fiscalização, dos livros e documentos comerciais e fiscais a que está obrigada a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação do lucro presumido.

MULTA DE OFÍCIO

Nos casos de lançamento de ofício, havendo falta de pagamento ou recolhimento, não caracterizado o evidente intuito de fraude, aplica-se a multa de 75 % sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição

JUROS DE MORA - SELIC

Sobre os débitos de tributos com fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 incidem juros de mora equivalentes à taxa

referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC

Lançamento Procedente

Cientificada da referida decisão em 29/05/2008 (A.R. de fls. 274), a tempo, em 30/06/2008 (segunda-feira), apresenta a interessada Recurso de fls. 275 a 295, instruído com os documentos de fls. 296 a 329, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e acrescentando mais os seguintes:

- a) que o indeferimento da juntada do livro Caixa referente ao ano-calendário de 2000 representa malfeição do princípio constitucional da ampla defesa;
- b) que há a necessidade de realização de perícia contábil;
- c) que o livro Caixa existe e quer a Recorrente apresentá-lo para fins de utilização no cálculo final do tributo devido, caso haja;
- d) que o arbitramento é medida extrema, só podendo ser aplicado quando não houver condição de, por qualquer meio, ser apurado o resultado da empresa;
- e) que é necessário que seja feito levantamento contábil dos valores referentes ao ativo e ao passivo da empresa, para fins de confronto com os valores alcançados pelo Fisco Federal;
- f) que o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, foi alterado recentemente pela Lei nº 11.727, de 2008, aplicando-se ao caso presente, nos termos do art. 106 do CTN, haja vista o seu cunho interpretativo; e
- g) que a Imagenologia Diagnóstica é área utilizada à exaustão nesse tipo de especialidade médica (oftalmologia), no qual, atualmente, a grande maioria dos procedimentos cirúrgicos são realizados, por meio da utilização de aparelhos a laser capazes de captar imagem de alta precisão, necessários para a correção de defeitos na córnea ou no cristalino, colocação de lentes definitivas, realização de cirurgias de glaucoma, dentre outros procedimentos.

Em mesa para julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

Preliminar de nulidade do auto de infração

Argui a Recorrente, preliminarmente, a nulidade do auto de infração ao argumento de que teria sido ferido o princípio do devido processo legal, porque a autoridade administrativa não considerou o dever de trilhar a legalidade, observando as normas jurídico-processuais, que impedem a autuação arrimada em ilícito sem materialidade.

Quanto à arguição de nulidade, cabe aduzir que a única hipótese prevista de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração, está perfeitamente definida no inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF), e refere-se ao caso em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente.

Se, como sustenta a Recorrente a autuação está “arrimada em ilícito sem materialidade”, deve, essa autuação, ser declarada improcedente, e não nula.

Rejeito a preliminar arguida de nulidade do auto de infração.

Arbitramento do lucro

No que se refere ao ano-calendário de 2000, foi procedido, pela fiscalização, o arbitramento dos lucros referentes aos quatro trimestres, ao argumento de que “para o ano de 2000, o contribuinte informou não possuir o livro Caixa (fl. 122), apresentando demonstrativo com as receitas auferidas”.

Contudo, quando se examina a resposta de fls. 122, não foi, ali, informado pelo contribuinte “não possuir o livro Caixa”. Confira-se:



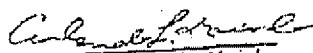
Edy Lima Moura
Raimundo Falcão Figueira Neto
Lourdes Bernadete Moura Falcão Leite
CENTRO DE FISCALIZAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
AV. BRITÂNICA, 22 - CAXIAS DO SUL - RS - 95080-000
FONE - (0XX64) - 316 9212 FAX - 316 2385 - E-mail: raimundofalcao@rcf.com.br

Mossoró-RN, 13 de maio de 2002

Em atenção à Intimação Fiscal em epígrafe, anexamos os documentos solicitados conforme segue:

1. Livros Caixa:

- Período de Janeiro de 2001 a fevereiro 2002 (anexo ao presente);
- Período de Janeiro a dezembro de 2000 temos a informar a V Sa, que o responsável pela contabilidade deste período era o contador Elias Inácio Bezerra, inscrito no CRC/RN sob nº 779, CPF 004.430.934-15;


Orlando Fernandes Manhão
AFRF - 16653



Secretaria da Receita
Federal

CPF

Nome

Situação Cadastral

19/2011

Consulta Pública ao Cadastro de Pessoas Físicas - CPF

004.430.934-15

ELIAS INACIO BEZERRA

REGULAR

Em Brasília - DF

13/05/2002

- Não foi repassado para nosso escritório o livro caixa com os dados do ano calendário de 2000, motivo pelo qual deixamos de anexar o livro caixa citado. No entanto anexamos uma planilha contendo os valores das receitas, o o livro de registro de ISS do mesmo período;

Dessa forma, houve, no entender deste Relator, uma **precipitação** por parte da fiscalização, ao arbitrar os lucros da Recorrente com base, unicamente, na resposta acima, sem nova intimação à empresa, não tendo ficado claramente evidenciada nos autos a **inexistência** do livro Caixa ou a **recusa** de sua apresentação.

Ressalte-se, por oportuno, que, relativamente à CSLL, para o mesmo período (ano-calendário de 2000), procedeu-se à tributação pelo **resultado presumido**, e não pelo arbitrado (fls. 9 do processo nº 13433.000374/2002-57):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal

Folha: 9

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
Contribuição Social
Lucro Presumido

Contribuinte		Período Base
CNPJ	01.012.201/0001-71	2000
Razão Social	INSTITUTO DE OFTALMOLOGIA DE MOSSORO S/C LTDA	

Voto por **cancelar** esta parte da exigência (ano-calendário de 2000).

Serviços hospitalares

Em discussão, o enquadramento, ou não, da Recorrente como prestadora de **serviços hospitalares**, como previsto no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (grifou-se):

Art. 15 A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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

injuridicidade das Emendas de nºs 112, 120 e 158; pela má técnica legislativa das Emendas de nºs 4, 9, 12, 13, 15, 41 a 47, 52, 53, 56, 67 a 70, 72, 74 a 77, 79 a 92, 96, 98 a 107, 109, 111 a 114, 117, 118, 120, 122 a 126, 128, 129, 131, 133 a 142, 148 a 151, 153, 154, 156 a 159, 161 a 163, 165 a 170, 172 a 176, 179, 181 e 184; pela adequação financeira e orçamentária desta MPV e das Emendas de nºs 1 a 3, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 16 a 24, 26 a 40, 48, 49, 53 a 55, 57 a 66, 71 a 73, 78, 80, 83, 86, 92 a 95, 97, 108, 110, 113, 115, 116, 119, 121, 127, 130, 132, 135, 136, 138 a 147, 152, 160, 164, 167 a 169, 171, 174, 177, 180, 183 e 185; pela não implicação da matéria com aumento ou diminuição da receita ou da despesa públicas, não cabendo pronunciamento quanto à adequação financeira e orçamentária das Emendas de nºs 50, 51, 67 a 70, 74, 106 e 154; pela inadequação financeira e orçamentária das Emendas de nºs 4, 9, 13, 15, 25, 41 a 47, 52, 56, 75 a 77, 79, 81, 82, 84, 85, 87 a 91, 96, 98 a 105, 107, 109, 111, 112, 114, 117, 118, 120, 122 a 126, 128, 129, 131, 133, 134, 137, 148 a 151, 153, 155 a 159, 161 a 163, 165, 166, 170, 172, 173, 175, 176, 178, 179, 181, 182 e 184; e, no mérito, pela aprovação desta MPV e pela aprovação parcial ou total das Emendas de nºs 3, 7, 8, 11, 12, 14, 55, 64 a 66, 71, 78, 108, 115, 121, 132 e 147, na forma do Projeto de Lei de Conversão apresentado; e pela rejeição das demais emendas apresentadas” (negritos do original, sublinhados da transcrição):

A Emenda nº 147, também do Deputado Luiz Carlos Hauly, mereceu também acatamento parcial, com alterações técnicas de redação para ampliar-lhe o alcance e permitir ao Fisco um controle mais eficaz sobre a regularidade da sua aplicação prática. O dispositivo contempla a mudança da base de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido, no caso de serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, quando prestados por sociedade empresária e atendidas as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, que passa a ser calculada com base no percentual de 8 % do faturamento, à semelhança dos serviços hospitalares, em lugar dos 32 % atualmente em vigor, aplicáveis à prestação de serviços em geral

Da mesma forma, constou do Parecer nº 479, de 2008, “de Plenário, sobre o Projeto de Lei de Conversão nº 14, de 2008, relativo à Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, que dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS na produção e comercialização de álcool, altera o art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e dá outras providências” (Relator-Revisor: Senador César Borges) (grifou-se):

O art. 29 estende aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, a forma de tributação do IR atualmente aplicável aos serviços hospitalares. Assim, a base de cálculo do imposto passa a ser determinada pela aplicação do percentual de oito por cento – em vez de trinta e dois por cento – sobre a receita bruta auferida mensalmente

Assim, a correta interpretação a ser dada à expressão “serviços hospitalares” é a de que se aplica, unicamente, a **serviços prestados por hospitais**, de conformidade, aliás, com o que se extrai do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007,

que “Dispõe sobre o conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda”:

[...] os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir 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

No presente caso, sendo a Recorrente uma **Clínica Oftalmológica**, e não um **Hospital**, não cabe o percentual de presunção do lucro presumido de oito por cento, previsto originariamente apenas para estes últimos estabelecimentos.

Quanto à peremptória afirmação da Recorrente de que “não há, em lugar nenhum do mundo, cirurgia tipo ambulatorial!” (fls. 22), transcreve-se o seguinte trecho extraído da Internet (<http://www.clinicascirurgia.com.br/online-cirurgia-ambulatorial.html>):

A cirurgia ambulatorial é uma das mais comuns categorias de cirurgia na medicina, e também uma das mais importantes, já que os procedimentos ambulatoriais são comuns e ocorrem diariamente em qualquer hospital. Ela pode ser definida como qualquer procedimento cirúrgico relativamente simples, que não exige que o paciente permaneça internado no hospital ou instituição médica.

[...] Dessa forma, o sistema de cirurgia ambulatorial economiza recursos e dinheiro importantes com medicamentos, anestesia e deixando mais camas vazias para serem usadas por pacientes mais críticos e graves

[...]

Felizmente, todos os problemas que esse sistema poderia enfrentar tem sido resolvidos e hoje em dia encontramos uma taxa de cerca de 20 % de todos os procedimentos cirúrgicos sendo tratados pelo sistema de cirurgia ambulatorial. Como o sistema tem se desenvolvido de maneira progressiva e constante, é esperado que, num futuro próximo, a maioria dos pacientes irá encontrar um tratamento rápido e de qualidade mesmo em procedimentos mais complexos, graças ao projeto de cirurgia ambulatorial

Assim, por se não tratar de prestadora de “serviços hospitalares”, já que não apresenta a diversidade de serviços e custos inerentes aos **hospitais**, resta à Recorrente a rubrica de serviços gerais, cujo percentual de determinação da base de cálculo para a apuração do lucro presumido é de **trinta e dois por cento**

Menciona-se, no mesmo sentido do aqui exposto, o seguinte precedente administrativo:

SERVIÇOS HOSPITALARES - CARACTERIZAÇÃO - A presunção de lucratividade reduzida prevista na Lei nº 9.249/95 está intimamente ligada à existência de custos relevantes com instalações, equipamentos e mão-de-obra qualificada inerente a um hospital, compreendendo tanto a parte médica especializada quanto os serviços de hotelaria e fornecimento de produtos. A prestação pessoal de serviços médicos, por si só, não corresponde ao conjunto de serviços e custos inerentes a um centro hospitalar, traduzindo-se meramente em um exercício de profissão regulamentada. Recurso de ofício parcialmente provido.

(1º Conselho de Contribuintes / 3ª Câmara / ACÓRDÃO 103-23 236 em 18.10.2007. Publicado no DOU em 30.11.2007)

Pedido de diligência e perícia

Requer a Recorrente seja realizada diligência fiscal, com fulcro no inciso IV do art. 16 da Lei nº 8.748, de 1993, para que seja provado o alegado, documental e tecnicamente, sendo a prova documental o livro que deixou de ser verificado, e a técnica, a estrutura tecnológica de que se caracteriza a entidade hospitalar da Recorrente.

Requer, ainda, seja realizada perícia contábil, para o fim de ser feito levantamento contábil dos valores referentes ao ativo e ao passivo da empresa, para confronto com os valores alcançados pelo Fisco Federal.

A diligência documental e a perícia contábil requeridas pela Recorrente encontram-se **prejudicadas**, em face de ter sido excluída de tributação a parte relativa ao arbitramento de lucros (quatro trimestres do ano-calendário de 2000).

Já a diligência técnica pleiteada, revela-se **desnecessária**, por isso que, em face da posterior edição da Lei nº 11.727, de 2008, ficou claro para este Relator que a expressão “serviços hospitalares”, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, somente alcança **os hospitais**, o que não é o caso da Recorrente.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, **indefiro**, por prescindível, o pedido da interessada, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF), com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993.

Alegações de inconstitucionalidade da multa de ofício aplicada

No que se refere à alegada inconstitucionalidade da multa de ofício aplicada (supostamente confiscatória), incide na espécie a **Súmula Carf nº 2**, de seguinte teor:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Taxa de juros Selic

Com relação à suposta ilegalidade e inconstitucionalidade da adoção da taxa de juros Selic, defendida pela Recorrente, incidem na espécie as **Súmulas CARF nºs 2 e 4**, de seguinte teor:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de REJEITAR a preliminar arguida de nulidade do auto de infração, INDEFERIR os pedidos de diligência documental e técnica e de perícia contábil, por prescindíveis ao deslinde do presente litígio, e, no mérito, DAR PROVIMENTO, EM PARTE, AO RECURSO, para EXCLUIR de tributação os quatro trimestres do ano-calendário de 2000.

É como voto.

Sérgio Rodrigues Mendes

Voto Vencedor

Conselheiro Walter Adolfo Maresch, Redator Designado

Em que pese o brilhantismo do ilustre conselheiro relator, seu voto não foi integralmente acompanhado pela maioria desta 3ª Turma Especial do CARF.

Com efeito, a matéria é polêmica e suscita indagações e interpretações de toda ordem, fato que mereceu a atenção do legislador ordinário e que redundou na edição da citada Lei nº 11.727/2008, que deverá em parte pacificar os litígios entre o Fisco e Contribuintes.

No entanto, cabe ao julgador administrativo decidir acerca do litígio apresentado para julgamento, verificando as peculiaridades que envolvem cada caso.

No caso presente, acolheu a turma por unanimidade, manter hígido o lançamento de ofício em relação à omissão de receitas, já que não havendo identificação de sua real natureza, deve ser aplicada a maior alíquota das atividades praticadas pela contribuinte, conforme determina o art. 23 da Lei nº 9.249/95: (verbis)

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. grifou-se

Considerando que a própria recorrente concorda que exerce isoladamente também a atividade de simples consultas médicas (oftalmológicas), paralelamente às atividades que poderiam ser enquadradas como “serviço hospitalar”, aplica-se neste caso a alíquota de 32% (trinta e dois por cento), regra geral vigente para as demais prestações de serviços.

Já com relação as receitas declaradas, acolheu a turma por maioria o recurso voluntário considerando a falta da segregação por parte da fiscalização das receitas que compõe a receita bruta de cada atividade exercida, impedindo destarte a correta aplicação dos preceitos que regem a matéria (§ 2º do art. 15 da Lei nº 9.249/95).

Constata-se evidente conflito entre as afirmações relatadas pela fiscalização e a conclusão geral a que chegou, negando a todas atividades realizadas pela contribuinte, o direito ao percentual favorecido de 8%, previsto para os serviços hospitalares, conforme dicção do art. 15, inciso III, alínea “a” da Lei nº 9.249/95.

Com efeito, conforme relata a própria autoridade fiscal, foram constatadas tanto condições físicas e materiais para o exercício de atividades passíveis de enquadramento no conceito de “serviço hospitalar” a exemplo de internação ambulatorial e sala cirúrgica, como também a apuração de receitas decorrentes de cirurgias e intervenções que redundariam na aplicação do percentual favorecido de 8%.

A total desqualificação das atividades exercidas pela contribuinte como serviço hospitalar, sem considerar em qualquer hipótese a existência de receitas que efetivamente comporiam o rol das atividades que integram ou já integraram o conceito de receitas sujeitas ao tratamento tributário mais favorecido, impedem a manutenção do lançamento realizado.

Não é possível, no entanto simplesmente adequar o lançamento, pois os fundamentos eleitos pela fiscalização impedem a modificação do lançamento por necessária modificação do critério jurídico adotado.

Com relação à matéria de fundo – serviços hospitalares, é irretorquível reconhecer que os sucessivos atos emanados pela Administração Tributária, criaram um inequívoco tumulto nas relações com os administrados, trazendo sério abalo na crença da segurança jurídica que deve reger este tipo de relação jurídica.

Com efeito, veja-se no caso a recorrente, se for pelos termos do art. 23 da Instrução Normativa SRF 306/2003, posterior inclusive aos fatos geradores objeto do lançamento de ofício, a quase totalidade das atividades exercidas pela recorrente, se enquadram perfeitamente no conceito de serviço hospitalar.

Já com a edição da Instrução Normativa SRF 480/2004 e suas alterações, a situação se altera dramaticamente, permitindo antever que ora algumas atividades se enquadrariam no rol de serviços hospitalares ora não.

Tal situação compromete por demais a necessária segurança jurídica assegurada constitucionalmente, devendo ser rejeitada pela sua evidente não conformação com os princípios contidos na Carta Magna, vedando-se sua aplicação retroativa por evidente modificação do critério jurídico adotado pela Administração Tributária.

Por outro lado, embora se possa reconhecer o entendimento retroativo dos atos declaratórios emanados da Administração Tributária, tal efeito não pode retroagir a situações consolidadas a mais de 05 anos de sua edição, não sendo aplicável, portanto o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 07 de dezembro de 2007, citado pelo ilustre conselheiro relator como fundamento em seu voto.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, cancelando-se a exigência em relação às receitas declaradas, mantendo-se integralmente o lançamento de ofício em relação à omissão de receitas.

Conselheiro Walter Adolfo Maresch, Redator Designado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO – QUARTA CÂMARA

Processo nº : 13433000373/2002-11

Interessado : INSTITUTO DE OFTALMOLOGIA MOSSORÓ LTDA

Acórdão nº : **1803-00.521**

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 30 / 09 / 2010


Maristela de Sousa Rodrigues

Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____ / ____ / ____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.