



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.721601/2015-17
ACÓRDÃO	1201-007.176 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ULTRASSOM DIAGNÓSTICO SANTA ISABEL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

CONSERVAÇÃO DE DOCUMENTOS. PRAZO

Nos processos de compensação/restituição é do sujeito passivo o ônus de comprovar o crédito alegado, não havendo prazo máximo para a guarda de documentos.

SERVIÇOS HOSPITALARES. DIAGNÓSTICO POR IMAGEM. PROVA SUFICIENTE.

Comprovado por meio de instrumentos societários, contratos de prestação de serviços, livros razão e declarações de operadoras de saúde que a contribuinte prestava exclusivamente serviços de diagnóstico por imagem, é de se reconhecer o enquadramento no conceito de serviços hospitalares para fins de aplicação da base de cálculo reduzida do IRPJ, nos termos do art. 15, §1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, conforme interpretação firmada no REsp 1.116.399/BA (Tema 217/STJ).

DIREITO CREDITÓRIO. DCOMP. COMPROVAÇÃO.

Ainda que não tenham sido apresentadas todas as notas fiscais do período, o conjunto probatório constante nos autos é suficiente para demonstrar a origem, a natureza e a regularidade do crédito objeto das DCOMPs, com exceção do período já tributado à alíquota reduzida.

ACÓRDÃO

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

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Jose Eduardo Genero Serra – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Jose Eduardo Genero Serra (Presidente em exercício)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, reconhecendo apenas a homologação tácita de parte das compensações, cujas DCOMPs haviam sido transmitidas há mais de 5 anos. Por bem resumir os fatos, transcrevem-se partes do relatório da decisão:

O presente processo tem como objeto crédito no valor de R\$ 192.515,11 - (valor atualizado até 07/02/2011), referente a pagamentos indevidos de IRPJ - (lucro presumido) oriundos dos períodos de apuração compreendidos entre **mar/96 e set/93** (sic – 2003). O demonstrativo dos valores apontados como pagos a maior, por fato gerador, consta das fls 234/235.

O crédito pleiteado foi aproveitado mediante declarações de compensação diversas, listadas às fls 835 (anexo I). **Decorre de ação judicial (Mandado de Segurança 2004.72.05.003153-3) que transitou em julgado em 03/03/2010 por meio da qual a interessada, qualificada como clínica médica que presta serviços de medicina diagnóstica por imagens, assegurou o seu direito de recolher o IRPJ-lucro presumido, pelo percentual de presunção de 8%, na forma do art 15, § 1º, inciso II, letra “a”.** O crédito pleiteado decorreria da diferença entre os montantes recolhidos com base no percentual de 32% e os que seriam devidos se considerada a norma aplicável ao caso concreto, conforme trânsito em julgado.

A interessada procedeu à **habilitação de seu crédito** no âmbito do processo administrativo 13971.00528/2011-12, cuja cópia foi juntada às fls 231/261. O pedido de habilitação foi deferido em **22/02/2011** pela Delegacia da Receita Federal de Blumenau por meio do Parecer EAC DRF /BLU/ 014/2011(fl 256)

(...)

Conforme **Despacho Decisório** de fls 827/840, do qual a interessada foi cientificada em 22/09/2016 (fls 967), o crédito pleiteado foi integralmente indeferido. Os fundamentos de tal decisão foram em síntese, os seguintes:

- o crédito em análise decorre do Mandado de Segurança 2004.72.05.003153-3, por meio do qual a interessada viu reconhecido o direito de apurar o IRPJ (lucro presumido) à alíquota de 8%, conforme art 15, § 1º, inciso III, letra "a" da lei 9.249/95 e de compensar os montantes recolhidos indevidamente desde 1996, com a correção da selic. **A redução do percentual de presunção, conforme sentença, atingiu os serviços de radiografia, ultrassonografia e ressonância magnética, excluídas as simples consultas e atividades de cunho administrativo;**

- o crédito pleiteado é oriundo de fatos geradores ocorridos entre março/1996 e setembro/2003;

- a fim de efetivar o levantamento dos valores devidos a título de IRPJ e a apuração do crédito a compensar **a interessada foi intimada a comprovar por meio das notas fiscais do período a efetiva prestação de serviços de radiografia, ultrassonografia e ressonância magnética;**

- em resposta **foram apresentados contratos de prestação de serviços para a realização de exames diagnósticos por imagem; Livro Razão do período entre 1996 e 2003; contrato social e alterações, declaração firmada pelo representante legal e pelo contador e DIPJs.**

- a fim de corroborar os registros contábeis apresentados foi selecionada uma amostragem de notas fiscais (um mês para cada exercício selecionado para a análise), havendo sido solicitada a respectiva apresentação;

- em resposta **a interessada relatou que "não logrou êxito na localização das notas fiscais solicitadas, haja vista que estas chegam a datar de quase 20(vinte) anos (novembro de 1996)". Citou os arts 150,173,174 e 175 do CTN e justificou que o prazo para a guarda dos livros obrigatórios da escrituração comercial e fiscal e respectivos comprovantes seria de cinco (05) anos;**

(...)

Cientificada do Despacho Decisório prolatado em 22/09/2016 (fls 967) a interessada apresentou em 20/10/2016 (fls 968/969) a **manifestação de inconformidade de fls 974/992** na qual alega a seu favor, em síntese, que:

(...)

- **em resposta às mencionadas intimações foram juntados aos autos: (a) - contratos sociais e alterações, nos quais pode-se constatar que jamais houve previsão, na descrição do objeto social, de realização de consultas médicas ou de outras atividades de cunho administrativo; (b) - cópias de contratos de prestação de serviços de diagnóstico por imagem firmados com operadoras de plano de saúde, como Unimed, Saúde Bamerindus, Sul América, Caixa de Assistência dos Funcionários do Banco do Brasil (CASSI) etc; (c)- contrato de Prestação de**

Serviços firmado com a Sociedade Divina Providência Hospital Santa Isabel que igualmente demonstra que os serviços prestados seriam apenas os da área de radiologia e diagnóstico por imagem; (d) - cópias do Razão de 96 a 2003; (e) - contrato de prestação de serviços referentes a coleta, transporte, tratamento e destino final de resíduos classes I e II, firmado com SZ Comércio e, por fim, (f) - declarações das operadoras de plano de saúde Unimed Blumenau e Servmed Saúde Ltda nas quais estas informam que os serviços a elas prestados pela requerente consistiam, unicamente, em exames de ultrassonografia, raio x e tomografia, não englobando consultas médicas.

- além de todos os documentos já juntados, a interessada trouxe aos autos ainda, por ocasião da manifestação de inconformidade: **(a) notas fiscais (por amostragem) de prestação de serviços do mês de abril dos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016; (b) notas fiscais e demonstrativos dos serviços prestados por intermédio dos planos de saúde Unimed Blumenau (julho, agosto e outubro de 2015), Postal Saúde (abril junho, outubro e dezembro de 2014), Cassi (novembro e dezembro de 2015) e Bradesco Saúde (janeiro e abril de 2014); (c) notas fiscais do 4º trimestre de 2015, bem como ECF do ano calendário 2015 que comprovam que a totalidade da receita da requerente decorre da prestação de serviços hospitalares sem consultas médicas;**

- conforme Dirfs juntadas aos autos, serviços prestados à Unimed e Servmed representam considerável parcela da receita operacional da interessada nos anos de 96 a 2003;

- o conjunto de documentos juntados aos autos demonstram que a interessada sempre prestou e continua prestando apenas serviços hospitalares relacionados a diagnóstico por imagem;

(...)

- **as notas fiscais solicitadas não foram entregues em virtude do transcurso de cerca de 20 anos de suas emissões.** Este prazo representa o quádruplo do prazo exigido por lei para a guarda de documentos fiscais. Está explicado e justificado, portanto, o fato de as mencionadas notas não terem sido trazidas aos autos;

O acórdão recorrido (fls. 3429/3442) manteve o despacho decisório, por entender que “seria obrigação da interessada conservar e apresentar todo e qualquer documento relativo ao crédito que é objeto da lide” e que a documentação apresentada não comprova que a contribuinte prestava **apenas** serviços de referentes a exames diagnósticos de imagem. Segundo a DRJ do Rio de Janeiro, apenas a apresentação de todas as notas fiscais do período de forma sequencial permitiria concluir que “a interessada não ofertava, no período em foco, consultas médicas”, bem como quantificar corretamente o valor do crédito pleiteado.

Em sede de **recurso voluntário**, a contribuinte apresentou os seguintes argumentos:

- inviável a apresentação das notas fiscais emitidas entre 1996 e 2003, dado o decurso de mais de vinte anos desde sua emissão, superando o prazo de guarda de cinco anos estabelecido no art. 37 da Lei nº 9.430/96 e art. 195 do CTN.
- “inexiste, na legislação, qualquer exigência no sentido de que a prova produzida a partir da escrituração contábil tem validade exclusivamente se acompanhada das notas fiscais.”
- apresentou conjunto probatório robusto e suficiente para demonstrar que exerceu exclusivamente atividades de diagnóstico por imagem, sem consultas médicas, e que a autoridade fiscal não produziu qualquer elemento que infirmasse essa realidade.
- a decisão de primeira instância exigiu prova negativa (inexistência de consultas médicas), impossível de ser produzida pela recorrente. Tal postura viola os princípios da verdade material, da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez que o crédito objeto do pedido decorre de decisão judicial transitada em julgado e está amparado por documentação idônea.
- o STJ já decidiu, em sede de Recurso Repetitivo (REsp 1116399/BA, Tema 217), que “a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte)”. Uma vez constando no contrato social da recorrente que ela presta apenas serviços de diagnóstico por imagem, sem realizar consultas, claramente se verifica o seu enquadramento no conceito de serviços hospitalares.
- o CARF vem decidindo que a aferição dos serviços hospitalares deve se basear no objeto social do contribuinte

É o relatório.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 MÉRITO

O cerne da controvérsia está na comprovação de que a recorrente exerce apenas atividades referentes a exames diagnósticos de imagem (ultrassonografias, tomografias, raio x etc) e de que o valor total do crédito pleiteado existe e é devido. Observe-se trecho do acórdão recorrido que delimita os contornos da lide:

A interessada efetivamente comprovou, pelos documentos acostados aos autos – (fls 388/583 e 773/821 - contratos com terceiros e contrato social), que no período de interesse prestava serviços referentes a exames diagnósticos de imagem (ultrassonografias, tomografias, raio x etc) mas não comprovou que prestava apenas tais serviços. Neste sentido, notas fiscais daquele período com a devida discriminação dos serviços prestados, fazendo referência apenas a exames, totalizadas por mês em valores coincidentes com os da escrituração, seriam a prova necessária e suficiente de que a interessada não ofertava, no período em foco, consultas médicas. De certo que a verificação poderia ser feita por amostragem, conforme solicitado na intimação fiscal de fls 770.

Por outro lado, ainda que se acatasse a alegação da defesa de que toda a receita auferida no período decorre da prestação de exames diagnósticos por imagem, o cálculo do crédito alegado implica conferência das receitas escrituradas no razão (juntado às fls 418 e seguintes). Neste sentido, as notas fiscais apresentadas de forma seqüencial, nos meses selecionados para amostragem, permitiriam a certeza de que todas as receitas do período foram efetivamente tributadas à alíquota de 32%, possibilitando o cálculo das diferenças entre os valores efetivamente recolhidos, considerando esta última alíquota, e os que seriam devidos se considerada a alíquota menor (8%). Neste ponto ressalto que a escrituração contábil só faz prova a favor da interessada se acompanhada dos documentos que lhe respaldem.

Portanto, seja pela questão da comprovação da não prestação de consultas médicas, seja pela impossibilidade de conferência das receitas auferidas no período, **a documentação trazida aos autos não supriu a ausência das notas fiscais.** (destaques no original)

Portanto, não se discute o alcance da expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, que foi objeto de grandes disputas durante muito tempo, até a definição da questão pelo STJ, no julgamento do Recurso Repetitivo nº 1116399/BA, Tema 217, julgado em 28/10/2009. A DRJ de origem reconhece que as atividades de diagnóstico por imagem, objeto social da recorrente fazem jus ao percentual de 8% para apuração do IRPJ no lucro presumido.

Passa-se, então, à análise dos argumentos da recorrente, bem como do arcabouço probatório dos autos, a fim de verificar se ela faz jus ou não ao crédito pleiteado.

2.1 PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS

A recorrente justifica a falta de apresentação das notas fiscais solicitadas pelo fisco no fato de elas se referirem a períodos decorridos há mais de 20 anos, sendo que a legislação obriga a guarda de documentos apenas pelo prazo de 5 anos, conforme art. 37 da Lei nº 9.430/96, e art. 195 do CTN, que assim dispõem, respectivamente:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, **serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.** (destaques nossos)

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos nêles efetuados **serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.** (destaques nossos)

No entanto, não assiste razão à recorrente, visto que essas previsões legais se referem ao prazo que o fisco tem para constituir o crédito tributário, ou a situações em que não haja pendência de discussão a respeito dos fatos cujos documentos devem comprovar. Tendo a contribuinte ajuizado ação em 2004, referente a fatos geradores ocorridos desde 1996 e estando as Declarações de Compensação ainda no prazo de análise, era seu dever se munir da documentação necessária para comprovar o direito pleiteado.

Este Conselho já se manifestou sobre o tema diversas vezes, valendo mencionar algumas decisões a seguir:

(...) OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DO DIREITO CREDITÓRIO. PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS FISCAIS. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10435.720766/2014-61 APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS. EXIGÊNCIA DE MANUTENÇÃO EM BOA GUARDA, ENQUANTO RESTAR PENDENTE A ANÁLISE DE PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. **Existindo pedidos de compensação ou ressarcimento, o contribuinte fica obrigado a manter em boa guarda os livros e documentos fiscais até que sejam definitivamente solucionados os pedidos, nos termos do artigo 195 do CTN.**

(Processo 10435.720766/2014-61, acórdão 3201-011.635, 3ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 19 de março de 2024, destaques nossos)

(...) DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IRPJ. SALDO NEGATIVO. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO. COMPROVAÇÃO INSUFICIENTE. Não apresentação de prova inequívoca hábil e idônea tendente a comprovar a existência e validade de indébito tributário derivado de saldo negativo de IRPJ, acarreta a negativa de reconhecimento do direito creditório e, por consequência, a não-homologação da compensação declarada em face da impossibilidade da autoridade administrativa aferir a liquidez e certeza do pretense crédito. GUARDA DE LIVROS E DOCUMENTOS. PRAZO. A pessoa jurídica é **obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes**, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

(...)

Diversamente, no presente processo não há lançamento. O interesse aqui é da contribuinte, pois é ela quem alega um suposto direito creditório contra a Fazenda Nacional. **Assim, à interessada caberia manter em boa guarda a documentação contábil e fiscal que comprovasse seu direito, enquanto não decidida definitivamente a lide.**

(Processo 11080.906416/2008-72, acórdão 1002-001.162 – 1ª Seção de Julgamento/2ª Turma Extraordinária, sessão de 2 de abril de 2020, destaques nossos)

Isso se confirma especialmente no caso em análise, que trata de compensação de créditos reconhecidos em ação judicial, os quais devem passar pelo procedimento de habilitação perante a Receita Federal, cujo deferimento não implica o reconhecimento do crédito, conforme art. 71, §6º da IN 900/2008¹, vigente quando do protocolo do pedido de habilitação pela recorrente. Ou seja, o fisco pode verificar a existência e liquidez do crédito pleiteado, intimando o contribuinte a apresentar documentos comprobatórios, nos limites da decisão transitada em julgado.

No caso concreto, a recorrente possui decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 2004.72.05.003153-3, que reconheceu seu direito de apurar o IRPJ no percentual de 8% em relação aos serviços hospitalares, excluídas as simples consultas. Observe-se parte do acórdão proferido pelo STJ em Embargos de Divergência, juntado no pedido de habilitação (fls. 231/261):

¹ § 6º O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso nem alteração do prazo prescricional quinquenal do título judicial referido no inciso IV do § 4º.

Na espécie, o aresto embargado registrou que **a clínica médica explora serviços de ultra-sonografia diagnóstica (fl. 301).**

Desse modo, conforme novel posicionamento da Seção de Direito Público do STJ, a redução da base de cálculo somente deve **favorecer a atividade tipicamente hospitalar desempenhada pela recorrente, excluídas as simples consultas e atividades de cunho administrativo.**

Assim, o recurso deve ser provido para ajustar o acórdão embargado à atual jurisprudência desta Corte.

Observa-se que os elementos disponíveis nos autos, relacionados ao Mandado de Segurança, não demonstram todo o arcabouço fático que serviu de base para a concessão final da ordem, apenas atestam que foi reconhecida a prestação de serviços de ultrassonografia. Nesse sentido, o fisco poderia solicitar que a recorrente apresentasse documentos comprobatórios de que o crédito pleiteado realmente se refere a tais serviços.

Assim, resta verificar se a documentação apresentada pela recorrente foi suficiente para atestar a certeza e liquidez do crédito pleiteado ou se realmente só era possível reconhecer o crédito com a apresentação das notas fiscais, conforme decidiu a DRJ de origem.

2.2 DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO CRÉDITO

A decisão recorrida negou o crédito pleiteado pela recorrente pelo fato de ela não ter apresentado notas fiscais, ainda que por amostragem e em ordem sequencial, que comprovassem que os valores objetos das DCOMPs se referiam a serviços de diagnóstico por imagem. A recorrente, por outro lado, alega que juntou notas fiscais por amostragem quando do protocolo da manifestação de inconformidade, que teriam sido ignoradas pelo fisco:

- a) Notas Fiscais com a descrição dos serviços prestados, por amostragem, do mês de abril de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016;
- b) Demonstrativos dos serviços prestados por intermédio dos planos de saúde: Unimed Blumenau (referente à julho, agosto e outubro de 2015), da Postal Saúde (referente à abril, junho, outubro e dezembro de 2014), CASSI (referente à novembro e dezembro de 2015) e Bradesco Saúde (referente à janeiro e abril de 2014), bem como as respectivas Notas Fiscais; e c) Notas Fiscais do 4º trimestre de 2015, bem como a ECF de ano calendário de 2015, que comprovam que a TOTALIDADE da receita da Requerente provem da prestação dos serviços hospitalares, sem a elaboração de consulta ou outras atividades de cunho administrativo.

Além das notas, diversos outros documentos foram apresentados ao longo do processo, os quais merecem detida análise a fim de verificar a plausibilidade dos argumentos da recorrente. Nesse contexto analisarei também as notas fiscais juntadas por amostragem na manifestação de inconformidade.

A recorrente alega que suas receitas operacionais decorrem exclusivamente de serviços de diagnóstico por imagem, conforme se depreende de seu contrato social, em todas as alterações. Para tanto, ela elaborou um quadro demonstrativo de cada uma das alterações supostamente realizadas entre 1996 e 2003 com os respectivos objetos societários, que transcrevo a seguir, mencionando as folhas dos autos em que o documento comprobatório se encontra:

Documento	Objeto Social	Folha dos autos
CONTRATO SOCIAL (10/06/1980)	Art. 3º - A Sociedade tem por Objeto: a Prestação de Serviços profissionais médicos de ultrassonografia diagnóstica.	465
1ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL CAPITULO I (12/09/2003)	Art. 3º. - A Sociedade tem por objeto a prestação de serviços profissionais médicos de ultra-sonografia diagnóstica.	476
3ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL ITEM IV (03/10/2006)	Art. 3º - A Sociedade tem por objeto e finalidade a prestação de serviços profissionais médicos de diagnósticos por imagem de ultra-sonografia, de radiologia, de mamografia, de tomografia e de densitometria.	495
4ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL CAPÍTULO – I (18/09/2008)	Cláusula 3ª - A Sociedade tem por objeto e finalidade a prestação de serviços profissionais médicos de diagnósticos por imagem de ultra-sonografia, de radiologia, de mamografia, de tomografia e de densitometria.	500
5ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL ITEM II (03/05/2010)	Cláusula 3ª - A Sociedade tem par objeto e finalidade a prestação de serviços profissionais médicos de diagnósticos por imagem de ultra-sonografia, de radiologia, de mamografia, de tomografia e de densitometria.	513
6ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL ITEM II (19/08/2010)	Cláusula 3ª - A Sociedade tem par objeto e finalidade a prestação de serviços profissionais médicos de diagnósticos por imagem de ultra-sonografia, de radiologia, de mamografia, de tomografia e de densitometria.	519
7ª ALTERAÇÃO CONTRATUAL (01/08/2012)	Cláusula 3ª - A Sociedade tem como objeto: a) Prestação de serviços médicos hospitalares, compreendendo: 1 - exames de diagnósticos por imagem de ultra-sonografia, de radiologia, de mamografia, de tomografia, de ressonância magnética e de densitometria; 2 - procedimentos cirúrgicos, internação de pacientes e serviço terapêutico assistencial médico de reabilitação. b) Importação de equipamentos médicos e hospitalares para uso próprio.	529

Observa-se que apenas a 1ª alteração contratual abarca o período discutido, sendo as demais posteriores a 2003. Ainda, essa alteração remete a um contrato social registrado em 25/11/1992, que não se encontra nos autos, **não sendo possível aferir com segurança o verdadeiro objeto social da empresa entre os anos de 1996 e 2003.**

No entanto, **há indícios de que a atividade não sofreu alterações nesse período**, já que a 1ª alteração contratual se destinou a modificar apenas os seguintes pontos:

- I - Alteração da sede da sociedade;
- II - Admissão de novos sócios cotistas;
- III - Transferência de cotas aos herdeiros;

IV - Aumento do capital social, com incorporação de reservas e proporcionai distribuição de cotas;

V - Cessão de cotas entre os sócios;

VI - Alteração do artigo referente ao Capital Social;

VII - Alteração da administração da sociedade;

VIII - Reformulação do contrato social com base nas exigências do novo Código Civil, Lei nº 10.406/2002, Livro II, Título II - Da Sociedade e demais artigos que regem a sociedade simples e as limitadas.

Os próximos documentos a serem analisados são **contratos de prestação de serviços de diagnóstico por imagem**, firmados com operadoras de planos de saúde, como Unimed, Saúde Bamerindus, Sul América e Caixa de Assistência dos Funcionários do Banco do Brasil – CASSI.

Na **fl. 392**, há uma Proposta de Associado – Pessoa Jurídica da Unimed Blumenau, datada de **31/10/2000**, que consta como especialidade da recorrente a palavra **“ultra-som”**.

Nas **fls. 394/396** consta um contrato de prestação de serviços entre a recorrente e o Bamerindus, datado de **04/05/1992**, cujo objeto está descrito no Anexo Contratual como **“ultrassonografia”**.

Nas **fls. 397/399** há outro contrato com o Bamerindus, datado de 13/01/1995, com o objeto de **“ultrassonografia”**.

Já nas **fls. 400/403**, existe um contrato de prestação de serviços com a Sul América, de **01/06/1995**, na especialidade de **“ultrassonografia”**.

Nas **fls. 404/414**, há documentos relacionados à prestação de serviços da recorrente para a CASSI, com data de 28/03/2005, indicando a especialidade de **“ultrassom”** e a **“prestação de serviços auxiliares de diagnóstico e terapia”**. Ainda, consta um aditivo de re- ratificação ao contrato de prestação de serviços firmado entre as partes em **13/08/1993**.

Nas **fls. 415/417** há contrato de prestação de serviços assinado com a Caixa Econômica Federal em 01/05/1994, porém, não consta a Ficha de Credenciamento à qual a cláusula de objeto se refere.

Além dos contratos de prestação de serviços, a recorrente apresentou à fiscalização **livros-razão** do período, que demonstram créditos recebidos das empresas com as quais ela possuía contratos firmados, abarcando aquelas mencionadas acima e outras cujos contratos não foram juntados (fls. 419/462).

A recorrente apresentou à fiscalização, ainda, declarações assinadas pela Unimed Blumenau e Servmed Saúde, que representariam 70% do faturamento, afirmando que, no período de 1996 a 2003, ela prestava exclusivamente os serviços de ultrassonografia, raio-x e tomografia, não havendo consultas médicas (fls. 777/778).

Na sequência, encontram-se contratos de prestação de serviços para a Sociedade Divina Providência Hospital Santa Isabel, na área de Radiologia e Diagnóstico por Imagem, bem como contrato de coleta, transporte e tratamento de resíduos assinado com empresa que daria fim aos resíduos do serviço de diagnóstico por imagem, como efluentes líquidos fotográficos e reveladores, datados respectivamente de 2008 e 2005 (fl. 779/821).

Por fim, a recorrente faz referência às notas fiscais anexadas pela manifestação de inconformidade, juntamente com demonstrativos de serviços prestados nos anos de **2012 a 2016**, que passo a analisar. Apesar de os períodos serem posteriores ao momento do crédito discutido, o intuito da recorrente é reforçar que sempre prestou e continua prestando serviços de diagnóstico por imagem.

De fato, quando se analisam os documentos de fls. 1436 a 3422, apesar de as notas fiscais não denotarem, em sua totalidade, a descrição de serviços de diagnóstico por imagem, os demonstrativos e algumas dessas notas contém referências como “rx tórax”, “US aparelho masculino”, “RX costelas”, entre outras, que deixam clara a existência apenas dos serviços de diagnóstico por imagem.

Pois bem, a documentação apresentada realmente não permite a conclusão cabal e milimétrica de que todo e cada serviço prestado pela recorrente de 1996 a 2003 se referia ao diagnóstico por imagens, mas alguns elementos representam indícios fortes de que ela não possuía receitas originadas de outras fontes, especialmente simples consultas, quais sejam:

- No contrato social de 1980, de fundação da sociedade, o objeto da empresa já era apenas de serviços profissionais médicos de ultrassonografia diagnóstica;
- A 1ª alteração contratual juntada, embora seja de setembro de 2003 e se refira a um instrumento datado de 1992, não reflete alteração de objeto social e consta a mesma atividade do contrato social originário;
- A recorrente juntou diversos **contratos de prestação de serviços vigentes no período dos créditos e todos eles tinham como objeto os serviços de ultrassonografia e serviços auxiliares de diagnóstico e terapia;**
- Os livros-razão do período contém inúmeros créditos recebidos das pessoas jurídicas com as quais a recorrente comprovou possuir contrato de prestação de serviço de diagnóstico por imagem;
- Embora não sejam documentos contundentes, as declarações assinadas pelos tomadores dos serviços da recorrente e as notas fiscais acompanhadas de demonstrativos de serviços de raio x e ultrassom realizados no período posterior ao analisado reforça que a recorrente sempre realizou e realiza serviços de diagnóstico por imagem;

- O nome da recorrente desde o contrato social de 1980 é **Ultrassom Diagnóstico Santa Isabel**.
- Atualmente, a empresa opera com o nome fantasia **ECOMAX MULHER DIAGNOSTICO POR IMAGEM** e possui em seu site a informação de que “Desde o início de 1995, a Ecomax é destaque pela excelência e tecnologia em exames de diagnóstico por imagem.”²

Por tudo isso, embora a recorrente tivesse a obrigação de guardar os documentos relacionados ao crédito e não tenham sido juntadas notas fiscais do período, entendo que o processo foi instruído com documentação suficiente que, analisada em conjunto, comprova que **os serviços prestados pela recorrente de 1996 a 2003 decorrem do diagnóstico por imagem, especialmente os instrumentos societários e os contratos de prestação de serviços vigentes nesses anos, aliados aos livros-razão.**

Não se pode esquecer que a decisão transitada em julgado reconheceu que a recorrente “explora serviços de ultra-sonografia diagnóstica” e que o STJ pautou seu entendimento sobre o conceito de serviços hospitalares nas características objetivas do contribuinte, levando em conta a natureza dos serviços prestados de acordo com seu objeto social. Veja-se trecho do inteiro teor do acórdão proferido no Tema 217 de Recurso Repetitivo:

No caso dos autos, **de acordo com o contrato social de fls. 30/32, o impetrante tem por objeto social a 'prestação de serviços médicos laboratoriais'**. Ademais, a própria receita federal estabeleceu um conceito aberto do que sejam serviços hospitalares inicialmente com a IN n. 306/2003, revogada pela IN n. 480/2004 e, por meio da IN n. 539/2005 (art. 27), definiu que são 'aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde'. Assim sendo, **como as atividades da impetrante estão vinculadas à prestação de serviços médicos laboratoriais, enquadrando-se no conceito de serviços hospitalares**, uma vez que suas atividades estão vinculadas à atenção e assistência à saúde humana, deve ser reconhecida a redução das alíquotas de CSLL e IRPJ, nos termos da Lei n. 9.249/95 (fl. 398).

Além disso, como pontuou a recorrente, este Conselho frequentemente reconhece o exercício de atividade sujeita ao percentual de presunção de 8% analisando o objeto social do contribuinte, sendo que, no caso concreto, existem, ainda outros elementos como os contratos de prestação de serviços apresentados.

Repita-se: apesar de não haver documentos que identifiquem detalhadamente todos os serviços nos anos de 1996 a 2003, o conjunto probatório aponta para as atividades de diagnóstico por imagem e não é razoável exigir do contribuinte que faça prova negativa sobre serviços que ele não presta, quando não há elementos que apontem existir a prestação de serviços de simples consulta.

² <https://ecomax-cdi.com.br/quem-somos/>

Por fim, ao contrário do que consignou o acórdão recorrido, não há dúvidas de que a recorrente apurou o IRPJ na base presumida de 32% durante todo o período analisado, conforme demonstram as DIPJs juntadas nas fls. 561/768, exceto no terceiro trimestre de 2003, quando as receitas já foram tributadas no percentual de presunção de 8% (fl. 737).

Como as DCOMPs enviadas se referem a crédito decorrente de ação judicial, não se identifica um detalhamento do período do crédito abrangido em cada declaração, de modo que não é possível saber se as DCOMPs tacitamente homologadas continham crédito originado no 3º trimestre de 2003. O fato é que o ponto destacado acima reduz em parte do valor do crédito reconhecido.

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reconhecer o direito creditório pleiteado dada a comprovação de que a recorrente prestava serviços de diagnóstico por imagem, exceto para o terceiro trimestre de 2003, quando as receitas já foram tributadas no percentual de presunção de 8%.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha