



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 15374.002516/99-21  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-001.595 – 1ª Turma  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2013  
**Matéria** IRPJ e outros  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CLÍNICA RADIOLOGICA LUIZ FELIPE MATOSO LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1994

SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. DESCARACTERIZAÇÃO.

Sendo constatado que para a prestação dos serviços foi necessária a contratação de profissionais habilitados não pertencentes ao quadro societário, bem como a contratação de empresas para a realização de serviços que deveriam ter sido prestados pelos médicos associados, resta descaracterizada a condição de sociedade civil de prestação de serviços profissionais de profissão regulamentada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros João Carlos de Lima Junior, Susy Gomes Hoffmann, José Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias e Valmir Sandri. O Conselheiro João Carlos de Lima Junior apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Suzy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Mario Sérgio

Fernandes Barroso, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo e Valmar Fonseca de Menezes.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, com espeque no art. 7º, inciso I, do então vigente Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 147, Anexo II, de 25 de junho de 2007, cujo dispositivo dispõe que cabe recurso especial da PFN de decisão não unânime da Câmara quando *for contrária à lei ou à evidência de prova*, sendo os seguintes os dispositivos que teriam sido contrariados: art. 6º da Lei Complementar n.º 70/1991; art. 6º do Decreto-Lei n.º 2.413/88 e o art. 1º do Decreto-Lei n.º 2.397/1987.

A matéria que remanesce à apreciação deste Colegiado diz respeito à desconsideração da pessoa jurídica como sociedade civil de prestação de serviços profissionais de profissão regulamentada, que declarou o IRPJ do período-base 1994 no formulário IV. No ano seguinte, 1995, apresentara DIPJ como sociedade empresarial, optando pelo lucro presumido.

A fiscalização considerou que, de fato, também no ano de 1994, suas atividades eram desenvolvidas como sociedade empresarial, consoante Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 710 a 716, no qual consta que a fiscalizada teria vendido serviços radiológicos prestados por terceiros, através de diversas empresas contratadas para esse fim, serviços esses que, para não ter descaracterizada sua natureza civil, deveriam ter sido prestados pelos próprios associados. Foram juntadas notas fiscais referentes aos serviços prestados por essas empresas, às fls. 28 a 107, acrescentando a autoridade de fiscalização que, percebendo o equívoco, a própria fiscalizada, já no ano-calendário seguinte, de 1995, passara a apresentar a DIPJ como sociedade empresarial, optando pela apuração dos seus resultados pelo lucro presumido.

O voto condutor da decisão recorrida (fls. 963) considerou que:

(...).

*Na clínica radiológica o exame abrange dois procedimentos: o exame em si, caracterizado pela utilização do equipamento radiológico, e a elaboração de laudo técnico com o diagnóstico feito por médicos especializados. Ao que tudo indica, no caso em tela a interessada optou por terceirizar a parte referente à utilização de equipamento, mantendo consigo a responsabilidade pela elaboração do laudo. Foi exatamente nessa linha que a recorrente se manifestou na peça de defesa dirigida a este Colegiado.*

Concluindo que:

*Ainda que o manuseio dos equipamentos radiológicos exija profissionais treinados, não se pode olvidar que o objetivo principal da clínica radiológica é o fornecimento do laudo, com base no qual o médico solicitante vai prescrever o tratamento adequado ao paciente. **Se esse laudo é elaborado pela interessada, através de médicos especializados integrantes***

*do seu corpo societário, penso que a terceirização efetuada não descaracterizaria a sociedade civil como tal.* (destaques acrescidos)

*Por esse motivo, em divergência ao Ilustre Relator voto por cancelar a exigência referente ao ano-calendário de 1994.*

Aduz a recorrente (PFN) que a autoridade fiscal concluíra de forma diversa da sustentada pela decisão recorrida, porquanto *as atividades da contribuinte não se restringem a serviços pessoais – conforme entendeu a e. Câmara – mas também a venda de serviços*, extraíndo do TVF, mediante transcrição, a relação das 11 empresas que teriam sido contratadas para a prestação de serviços que deveriam ter sido por ela realizados (fls. 979).

Assevera ainda que, dentre os requisitos para o gozo do benefício, o item “e” foi mal interpretado na decisão recorrida, ao dispor:

*"que contratar **empregados** para a execução de **serviços auxiliares** não descaracteriza a sociedade civil". Na situação fática dos autos, a contribuinte não se valeu de empregados para a execução de serviços auxiliares, mas de **empresas** prestadoras de serviço de radiologia para a execução de **atividade principal** de serviços de radiologia!"*

Em suas contrarrazões (fls. 988 e seguintes), a recorrida assevera que a decisão recorrida incorrera em equívoco, porquanto:

- a) *Não existem dois serviços, mas apenas um que inclui a radiografia e o laudo.*
- b) *Não há terceirização: os **médicos são contratados pela suplicante** para acompanhar as radiografias que são realizadas unicamente na sede da suplicante e com os equipamentos ali instalados todos de propriedade da suplicante.*
- c) *O elemento importante na prestação do serviço que é o fator determinante do preço é o laudo e não a radiografia.*
- d) *O cliente **não remunera cada um dos médicos ditos terceirizados**: o pagamento é feito unicamente à suplicante, pois ela é a única prestadora do serviço que assume em nome próprio a responsabilidade profissional civil e criminal consequente da realização do serviço.* (destaques acrescidos)

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, relator.

O recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional preenche os requisitos necessários a sua apreciação, devendo ser conhecido.

Como visto no relatório, a questão básica se restringe à desconsideração da recorrida da condição de sociedade civil de prestação de serviços de profissão regulamentada, por ser a mesma, na visão da autoridade fiscal, já no ano calendário de 1994, sociedade empresarial, devendo, assim, ter o correspondente tratamento tributário.

Conforme relatado, no ano-calendário seguinte (1995) a própria sociedade passara a declarar o IRPJ na condição de sociedade empresarial, optando pelo lucro presumido.

No seu recurso especial a PFN relaciona 11 empresas que teriam sido contratadas pela recorrida para prestar serviços que deveriam ter sido por ela realizados, anexando notas fiscais de serviços descrevendo a natureza desses serviços.

A propósito, entendo não haver dúvida quanto ao fato de o benefício fiscal regulado pelo Decreto-lei nº 2.397/1987 destinar-se exclusivamente às sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada entendidas como sendo aquelas em que os serviços são exclusivamente prestados por profissionais pertencentes ao seu quadro societário, excetuando-se os serviços auxiliares.

Como via de consequência, os serviços vendidos devem ser prestados por esses mesmos profissionais associados, sob pena de, em assim não sendo, desvirtuar-se o objetivo colimado pela renúncia fiscal.

No presente caso, temos que realmente foram contratadas várias empresas prestadoras de serviços radiológicos, consoante *Termo de Verificação Fiscal e de Constatação* (fls. 718 e seguintes) e também que foram contratados profissionais (médicos) para a realização dos serviços que, com exclusividade, repita-se, deveriam ser prestados pelos médicos associados.

Esses são fatos incontestes, consoante se pode extrair da extensa relação de empresas terceirizadas e não infirmadas em qualquer fase do contencioso administrativo, e das próprias contrarrazões apresentadas pela recorrida, ao afirmar que:

*a) Não existem dois serviços, mas apenas um que inclui a radiografia e o laudo.*

*b) Não há terceirização: os médicos são contratados pela suplicante para acompanhar as radiografias que são realizadas unicamente na sede da suplicante e com os equipamentos ali instalados todos de propriedade da suplicante.*

*c) (...).*

*d) O cliente não remunera cada um dos médicos ditos terceirizados; o pagamento é feito unicamente à suplicante, pois ela é a única prestadora do serviço que assume em nome próprio.*

*a responsabilidade profissional civil e criminal conseqüente da realização do serviço. (destaques acrescidos)*

Tais assertivas destoam frontalmente dos fundamentos que foram utilizados no voto condutor da decisão recorrida, conforme se pode verificar pela leitura da sua conclusão, a seguir:

*Ainda que o manuseio dos equipamentos radiológicos exija profissionais treinados, não se pode olvidar que o objetivo principal da clínica radiológica é o fornecimento do laudo, com base no qual o médico solicitante vai prescrever o tratamento adequado ao paciente. Se esse laudo é elaborado pela interessada, através de médicos especializados integrantes do seu corpo societário, penso que a terceirização efetuada não descaracterizaria a sociedade civil como tal. (destaques acrescidos)*

Vê-se, pois, que, diferentemente do entendimento externado pelo redator do voto vencedor da decisão recorrida, o serviço prestado compreende um todo e não duas partes, segundo o qual o manuseio dos equipamentos radiológicos seria realizado por profissionais habilitados e a elaboração dos laudos preparados por médicos especializados, sendo que esses últimos é que fariam parte da sociedade.

Ora, o que se depreende é que esses serviços auxiliares, realizados por profissionais habilitados, os quais, na visão questionada, justificariam a terceirização, o foram por médicos que nem sempre compunham o quadro societário da empresa, fato que, por si só, acho suficiente para considerar escoreita a acusação fiscal de que, já no ano-calendário de 1994, e não somente a partir do ano seguinte, 1995, a fiscalizada tinha natureza de sociedade empresarial.

E mais. Foram contratadas 11 empresas para a realização de serviços que deveriam ter sido prestados pelos médicos associados, condição essa não observada pela recorrida e que se admite como *sine qua non* para o enquadramento de entidade como sociedade civil de profissionais habilitados.

Por essas razões, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz

CÓPIA