



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 15374.002518/99-57
Recurso n° 151.351 Voluntário
Matéria Cofins
Acórdão n° 103-23.501
Sessão de 25 de junho de 2008
Recorrente CLÍNICA RADIOLÓGICA LUIZ FELIPPE MATTOSO LTDA.
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1994

Ementa: SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROFISSÃO LEGALMENTE REGULAMENTADA. INCIDÊNCIA DE COFINS.

A terceirização, pela clínica radiológica, da atividade de realização do exame em si não a desqualifica como sociedade civil para efeito de isenção da Cofins, se mantida a responsabilidade de elaboração do laudo técnico por médicos especializados integrantes do seu corpo societário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por CLÍNICA RADIOLÓGICA LUIZ FELIPPE MATTOSO LTDA.

ACORDAM os MEMBROS DA TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto (Relator), que negava provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA

Presidente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Redator-Designado

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Waldomiro Alves da Costa Júnior, Carlos Pelá e Antonio Carlos Guidoni Filho.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 6.739/2005, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro I-RJ.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo do auto de infração de Cofins de fls. 07/14, lavrado pela DRF/Rio de Janeiro, no qual é exigida a contribuição de R\$ 65.393,93, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora.

De acordo com o relatório de descrição dos fatos de fls. 08, o lançamento deve-se a falta de recolhimento da Cofins relativa ao período-base de 1994, nos valores a seguir:

(..)

O enquadramento legal da exigência é o seguinte: arts. 1º a 5º da Lei Complementar nº 70/1991.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 16/18, o autuante esclarece que, no ano-calendário de 1994, constatou que a interessada teria apresentado indevidamente a declaração de IRPJ no formulário IV, referente a sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, quando estaria sujeita à tributação de seus lucros, tendo em vista que teria praticado atividades mercantis de venda de serviços e não apenas de prestação de serviços.

Diz o autuante que a interessada estava estruturada de forma empresarial e que vendia serviços, contratando diversas empresas para prestar os serviços que deveriam ser prestados por seus sócios e auxiliares, conforme notas fiscais que junta às fls. 21/101.

Acrescenta o autuante que a interessada teria percebido seu equívoco e, já no ano-calendário de 1995, passou a apresentar a DIPJ com base no lucro presumido.

Cientificada do lançamento em 26/11/1999 (fls. 07), a interessada apresenta, em 20/12/1999, na pessoa de seu representante legal (fls. 118), impugnação de fls. 114/116, instruída com documentação de fls. 119/126.

Na impugnação, a interessada faz referência aos termos da defesa apresentada no processo nº 15374.002516/99-21 (em que foi tributada por não ter sido aceito seu enquadramento como sociedade civil de profissão regulamentada, uma vez que foi apurado que a interessada teria praticado venda de serviços e não apenas prestação) e reitera ser cumpridora dos requisitos do art. 1º do DL nº 2.397/1987, de forma a se enquadrar como sociedade civil prestadora de serviços.

Argumenta ainda em sua defesa que o art. 6º, II, da LC nº 70/1991 isenta da Cofins as sociedades civis de que trata o DL nº 2.397/1987"

A DRJ-Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, nos termos da ementa que se transcreve:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1994

Ementa: SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS RELATIVOS AO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO LEGALMENTE REGULAMENTADA. INCIDÊNCIA DE COFINS – A venda de serviços de terceiros caracteriza atividade mercantil e desqualifica a pessoa jurídica para fins de isenção aplicável às sociedades civis prestadoras de serviços.

BASE TRIBUTÁVEL LANÇADA - Retifica-se a base tributável lançada para ajustá-la aos documentos que lhe deram causa"

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 899 a 908, interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte, reafirmando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

Da Sociedade Civil de Profissão Regulamentada – Descaracterização – Tributação da Cofins

Trata-se de auto de infração de exigência da Cofins sobre receita de venda de serviços relativa ao ano-calendário de 1994. A autuação é decorrente da autuação referente ao IRPJ nos autos do processo nº 15374.002516/99-21 (recurso nº 156.609). No referido processo de IRPJ 2(duas) irregularidades estavam presentes: a) lucros não declarados em função de receita de atividades mercantis por parte da sociedade civil prestadora de serviços (1994) e; b) omissão de receita evidenciada por saldo credor de caixa (1995). A primeira infração teve reflexos de PIS e CSLL, faltando lançar a exigência da Cofins; a segunda resultou em lançamentos de PIS, CSLL, IRRF e Cofins. Eis o porquê se exige a Cofins para o ano-calendário de 1994 no presente processo.

No processo do IRPJ foi julgado que a atividade exercida pela sociedade civil de prestação de serviços de profissão regulamentada (mercância) era incompatível com a categoria de sociedade civil prestadora de serviços, como constava da DIPJ apresentada pela interessada. Dessa forma, a entidade teve seus lucros tributados, não gozando, portanto, da não incidência do IRPJ.

No presente caso, os fatos que embasaram a exigência e os elementos de provas (notas fiscais de serviços prestados por terceiros) são os mesmos. O que muda é apenas a perda da isenção Cofins (art. 6º, II da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 e não mais da não incidência do IRPJ (Art. 1º Decreto-Lei nº 2.397,1987).

Em sua defesa, a interessada reitera os mesmos argumentos expendidos no processo nº 15374.002516/99-21 – recurso nº 156.609, ou seja, que cumprira todos os requisitos para sua permanência na qualidade de sociedade civil prestadora de serviços, definidas no DL nº 2.397/1987, e diz que, de acordo com o art. 6º da Lei Complementar nº 70/1991, as sociedades civis estariam isentas do pagamento da Cofins.

Dessa forma, em virtude da relação de causa e efeito e, ainda, na ausência de arguição de matéria específica, o decidido quanto ao lançamento matriz (IRPJ), em relação ao ano de 1994, se aplica ao lançamento decorrente da Cofins. Desse modo, mantenho integralmente a referida exigência escudando-me nos mesmos fundamentos utilizados no processo matriz, que abaixo transcrevo:

*“Da Sociedade Civil de Profissão Regulamentada – Descaracterização
-Tributação do IRPJ*

Conforme relatado, a recorrente por até então se caracterizar como sociedade civil de profissão regulamentada usufruía do benefício previsto no art. 1º do DL n° 2.397/1987, que isenta-a da tributação de IRPJ. Porém, o autuante a descaracterizou tributando todo o seu lucro como uma empresa normal por ter praticado costumeiramente atividade de venda a seus clientes de serviços radiológicos prestados por terceiros.

A prática de vender a seus clientes serviços de terceiros é admitida pela recorrente (notas fiscais fls. 28/107). A sua insurgência não é quanto a esse aspecto, mas sim quanto à descaracterização de sua atividade como sociedade civil por conta da prática de tais atos e conseqüente perda do benefício.

Alega que como sociedade civil de profissão regulamentada que é preencheu todos os requisitos para o gozo do benefício, qual seja:

- a) que a sociedade civil esteja registrada no Registro Civil das PJ e não na Junta Comercial;*
- b) que seu capital seja integrado apenas por pessoas físicas residentes no País;*
- c) que o objeto social seja o exercício de profissão legalmente regulamentada;*
- d) que a IN SRF n° 23/1986 inclui o serviço de raios-X e radioterapia como profissão legalmente regulamentada*
- e) que contratar empregados para a execução de serviços auxiliares não descaracteriza a sociedade civil.*

Ora, esses requisitos que a recorrente diz ter atendido perfazem apenas as condições formais necessárias, mas não suficientes para a caracterização de uma sociedade civil de prestação de serviço de profissão regulamentada. O item "e" trata-se apenas de uma situação que não descaracterizaria a sociedade civil não implicando dizer que não existam outras que a descaracterizariam. É que a recorrente deixa de fora a mais importante delas: sua natureza ou materialidade.

A natureza de uma sociedade civil é definida por exclusão, ou por outras palavras, que o seu negócio ou atividade não envolva atos de mercância, pois suas receitas devem provir estritamente da retribuição ao trabalho profissional. É isso que caracteriza a sua essência, e foi a partir dessa situação fática que o legislador vislumbrou transferir a tributação da sociedade para a pessoa física.

Essa estrita retribuição do trabalho profissional é que faz com que esse tipo de sociedade civil seja denominada de "prestação de serviço de profissão regulamentada". Nesse passo é esclarecedor o item 5.3 do Parecer Normativo CST n° 15/1983, trazido à baila pela própria recorrente :

"(...) 5.3 Por oportuno, convém ressaltar que não se deve confundir "prestação de serviços" com "venda de serviços".

5.3.1 Na primeira hipótese, há uma efetiva prestação de serviços pessoais, pelos componentes da sociedade ou profissionais por ela empregados, sendo exemplo os consultórios de profissionais liberais.

5.3.2 A segunda hipótese – venda de serviços – pressupõe uma unidade econômica e jurídica sob estrutura empresarial, na qual são agrupados e coordenados os fatores materiais e humanos, inclusive de qualificação diferente dos titulares da sociedade, necessários à consecução dos objetivos sociais e ao desenvolvimento de atividades profissional e lucrativa, com receita oriunda de rubricas diversas, não só da prestação de serviços, configurando uma empresa comercial, cujos negócios ou atividades passam a ter natureza de atos de comércio. Nesta hipótese, há um conjunto de operações características de empresa, pela atividade conjugada e discriminada dos seus elementos na realização dos objetivos sociais, as quais se configuram como operações de venda de produtos, bens, idéias ou serviços, que podem ser de informação, de propaganda ou publicidade, de educação, de saúde de transporte, de serviços de terceiros, etc.(grifo nosso)

É claro que esse ponto do parecer não foi mencionado pela recorrente em sua defesa, conforme já visto alhures, limitando-se apenas a transcrever parte do Parecer que elenca as condições formais necessárias, mas não suficientes para caracterizar uma sociedade civil de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

Portanto, fica descaracterizada a sociedade civil e sujeito a tributação o seu lucro, tendo sido provado que a recorrente costumeiramente praticava atos de mercancia, obtendo boa parte de sua receita a partir da venda de serviços de terceiros. Inclusive é o que expressamente reza o item 5.2 do supracitado PN CST n° 15/1983:

(...) 5.2 O comando legal pressupõe, inquestionavelmente, que os objetivos da pessoa jurídica constituída devem ser inerentes à formação profissional de seus sócios, e que ela não venha a praticar atos de comércio, pois que, isso ocorrendo, estaria descaracterizada a "sociedade civil de prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (...)".

Por todo o exposto, mantenho essa exigência.

(...)"

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 25 de junho de 2008

Antônio Bezerra Neto
ANTONIO BEZERRA NETO

Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Redator Designado

O cerne da questão em relação ao ano-calendário de 1994 volta-se à caracterização da autuada como sociedade civil, o que implicaria na não incidência do imposto de renda sobre o resultado apurado naquele período.

No entendimento da autoridade lançadora, corroborado pela decisão de primeira instância e pelo voto vencido nesta Câmara, a interessada pratica atos de mercancia e obtém a maior parte de sua receita a partir da venda de serviços a terceiros. Isso porque teria contratado outras empresas para execução dos serviços que deveria prestar, contrariando a natureza específica da atividade exercida pelas sociedades civis.

De fato, está demonstrado nos autos que a interessada utilizou serviços de terceiros para realização de seu objeto social. Entretanto, o que deve ser considerado, e que talvez não tenha sido devidamente aprofundado pela autoridade lançadora, é a efetiva natureza da atividade prestada pela recorrente e o impacto da terceirização perante essa atividade.

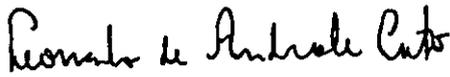
Isso porque a prestação do serviço de radiologia envolve alguma nuances. Em termos gerais começa com a requisição do exame radiológico do paciente pelo médico que o atendeu. Essa requisição deverá se encaminhada a um local especializado na realização daqueles exames, normalmente uma clínica radiológica como a do presente caso.

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.

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.

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

Sala das Sessões, em 25 de junho de 2008.


LEONARDO DE ANDRADE COUTO 