



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

Processo nº 15374.002518/99-57
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.807 – 1ª Turma
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLINICA RADIOLÓGICA LUIZ FELIPPE MATTOSO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1994

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 a desqualifica como sociedade civil para efeito de isenção da COFINS, apesar de mantida a responsabilidade de elaboração do laudo técnico por médicos especializados integrantes do seu corpo societário.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Especial do Procurador.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni - Redator Ad Hoc - Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente - Substituto), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente). Ausente, Justificadamente, Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente)

Relatório

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 20/02/2009 (fls. 204), a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 208/212, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma da decisão proferida pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 103-23.501, de 26/06/2008 (fls. 194/203). Aludida decisão deu provimento, por maioria de votos, ao Recurso Voluntário interposto pela contribuinte Clínica Radiológica Luiz Felipe Mattoso Ltda.(fls.166/169).

O recurso da Fazenda Nacional possui amparo no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, atualmente regido pelo art. 64, II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Consta dos autos que contra a contribuinte foi lavrado, em 26/11/1999, o Auto de Infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 07/14), com ciência em 26/11/1999 (fls. 07), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 177.083,48, a título de COFINS, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor da contribuição referente ao período de apuração de 01/01/1994 a 31/12/1994, relativo ao exercício de 1995, correspondente ao ano-calendário de 1994.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista a falta de recolhimento da COFINS, relativamente ao período de janeiro de 1994 até dezembro de 1994, conforme consta do Quadro Demonstrativo nº 01 e Termo de Verificação e de Constatação fiscal. Infração capitulada nos arts. 1º ao 5º, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 20/12/1999 (fls. 261/272) e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ decidiu julgar parcialmente procedente o lançamento, mantendo, em parte, o crédito tributário lançado (fls. 152/160), com base, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que 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;

- que se retifica a base tributável lançada para ajustá-la aos documentos que lhe deram causa.

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 11/03/2005, conforme Termo constante às fls. 163/164, e com ela não se conformando, a recorrente interpôs, tempestivamente, em 05/04/2005, Recurso Voluntário (fls. 166/169), o qual, ao ser apreciado pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 103-23.501, de 25/06/2008, teve seu provimento aceito por maioria de votos, conforme se verifica de sua ementa:

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.

Recurso provido.

Cientificado da decisão de Segunda Instância, em 20/02/2009, conforme Termo constante às fls. 204, a Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente (25/02/2009), o Recurso Especial de fls. 208/212, com amparo no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (decisão não unânime de Câmara, quando for contrária a lei ou a evidência da prova), no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que de acordo com o art. 7º, inciso I, do novo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, caberá privativamente ao Procurador da Fazenda Nacional, recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, de "decisão não unânime da Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova";

- que consta no respeitável acórdão que o eminente Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto negava provimento, não acolhendo o entendimento firmado pelos demais julgadores;

- que, por outro lado, a questão posta nos autos esbarra nos artigos 6º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 6º do Decreto-Lei nº 2.413/88; art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987 e que afirma serem isentas as sociedades civis do pagamento da COFINS;

- que conforme acima explicitado, a ementa do acórdão recorrido declara que a terceirização não desqualifica como sociedade civil, para efeito de isenção, quando a responsabilidade pela elaboração do laudo permanece com os médicos especializados integrantes do corpo societário;

- que vale salientar que o Voto vencedor reconheceu que nos autos ficou demonstrado que a sociedade utiliza serviços de terceiros para realização de seu objeto social, entretanto, ressaltou que o serviço de radiologia envolve algumas nuances (fl. 201). Isso porque esse tipo de serviço envolve dois procedimentos: o exame em si e o laudo técnico com diagnóstico. Para a maioria da e. Câmara, se os médicos que elaboraram laudo integram o corpo da sociedade civil, então todo serviço está abarcado pela isenção legal;

- que à conclusão diversa chegou o Termo de Verificação e de Constatação, pois as atividades da contribuinte não se restringem a serviços pessoais — conforme entendeu a e. Câmara — mas também a venda de serviços, *"ou seja, estava estruturado sob forma empresarial e, em decorrência do volume dos negócios, contratava diversas empresas para prestar os serviços que deveriam ser prestados pelos seus sócios e auxiliares"* (fl. 17);

- que, enfim, se o serviço de radiologia envolve dois procedimentos principais, conforme denota o Voto Vencedor, ambos deveriam estar presentes na atividade exercida pela empresa. Ora, a produção de laudos de diagnósticos a partir de radiografias elaboradas por terceiros, por si só, não caracteriza serviço radiológico;

- que, além de compor a última etapa do serviço, ainda não é a mais importante. A impressão da chapa radiológica de Raios X, que relevará os dados objetivos da doença, é a parte principal e imprescindível do serviço. O diagnóstico sempre pode ser posto em dúvidas, e em muitos casos é rejeitado pelo médico que solicitou o exame, ao contrário do serviço de Raios-X.

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Presidente da então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte exarou o Despacho nº 1200.011/2009, de 19/03/2009 (fls. 212/215) dando seguimento ao Recurso Especial, por satisfazer os pressupostos regimentais.

Encaminhado os autos para ciência da contribuinte, nos termos regimentais, foram apresentadas, em 16/06/2009, as contrarrazões (fls. 220/222), baseado, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a matéria em debate diz respeito à caracterização da suplicante como sociedade prestadora de serviços médicos;

- que não há qualquer dúvida de que a empresa preencha todos os requisitos necessários para a classificação da sociedade como de caráter uni profissional, e que, pelo seu objeto, desenvolve profissão regulamentada;

- que, entendeu o lançamento, porém, ser indispensável para validar o enquadramento legal que os serviços fossem prestados única e exclusivamente pelos sócios;

- que, em outras palavras, considerou que, existindo o que denominou de "terceirização" a atividade exercida pela suplicante não seria mais de prestação de serviços, mas sim, de caráter mercantil;

- que antes de mais nada é necessário caracterizar o que se entende no caso como "terceirização.";

- que a suplicante como indica a sua razão social, exerce a sua atividade no ramo da realização de análises radiológicas e atividades correlatas, tais como eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, tomografia e congêneres;

- que para a execução deles se torna necessário o concurso profissional de médicos de diversas especialidades, que deverão não só realizar o trabalho de diagnóstico por imagem, como também, responsabilizar-se na forma da lei pelo tratamento e pela elaboração dos laudos técnicos indispensáveis a amparar o tratamento;

- que necessitando da utilização de equipamentos sofisticados, a prestação do serviço necessariamente se dá no próprio estabelecimento da suplicante. Não há assim, "terceirização", ou seja, todo o serviço é realizado no mesmo local e não em locais diversos, e sob responsabilidade única da suplicante;

- que considerada a impossibilidade material da prestação dos serviços pelos sócios da empresa, estes contratam médicos, enfermeiros e pessoal de apoio para se desenvolver as tarefas de sua competência;

- que tais serviços, porém, não são realizados por conta própria. Em outras palavras, é a suplicante, como sociedade civil de caráter médico, que assume a responsabilidade profissional perante o paciente e terceiros pelo cumprimento das obrigações legais que decorrem do exercício da atividade médica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

O Recurso Especial interposto preenche os requisitos legais de admissibilidade, merecendo ser conhecido pela turma julgadora, uma vez que a Fazenda Nacional foi cientificada do decisório recorrido em 20/02/2009 (fls. 204), e protocolou o presente apelo em 25/02/2009 (fls. 208/212), o que evidencia a sua tempestividade.

Conforme as razões deduzidas pela Fazenda Nacional em seu Recurso, o Acórdão 103-23.501, de 25/06/2008, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, baseado no argumento de que 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, acaso mantida a responsabilidade de elaboração do laudo técnico por médicos especializados integrantes do seu corpo societário.

O Auto de Infração foi lavrado com o lançamento da COFINS sobre receita de venda de serviços relativa ao ano-calendário de 1994. A exigência é decorrente do lançamento de IRPJ referente aos autos do processo nº 15374.002516/99-21. 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. Daí porque foi lavrada a presente exigência, a título de COFINS, relativa ao ano-calendário de 1994, nos presentes autos.

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, 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.

Observa-se, da análise dos autos, que no entendimento da autoridade lançadora, corroborado pela decisão de primeira instância e pelo voto vencido da decisão recorrida, a interessada praticaria atos de mercancia e obteria 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.

Não restam dúvidas de que está demonstrado, nos autos, que a interessada utilizou serviços de terceiros para realização de seu objeto social. É fato, que a prestação do serviço de radiologia envolve algumas nuances. Em termos gerais, começa com a requisição do exame radiológico do paciente pelo médico que o atendeu. Essa requisição deverá ser 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. Porém, melhor sorte não socorre aos seus argumentos.

Isto porque, conforme se observa, o manuseio de equipamentos radiológicos exige profissionais treinados, e o fato da clínica radiológica apenas fornecer o laudo, para que o

Processo nº 15374.002518/99-57
Acórdão n.º **9101-001.807**

CSRF-T1
Fl. 8

médico solicitante vá prescrever o tratamento adequado ao paciente, muda totalmente o objetivo da sociedade.

Assim, a terceirização efetuada desses serviços descaracteriza a sociedade civil como tal.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Procurador.

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni