



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

Processo nº 15889.000085/2008-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1802-001.437 – 2ª Turma Especial
Sessão de 07 de novembro de 2012
Matéria Serviços Hospitalares - Coef. de Presunção do Lucro
Recorrente LGB RADIOLOGIA LTDA (Denominação anterior: TRANSMED RADIOLOGIA BAURU LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

SERVIÇOS DE RADIOLOGIA. LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DO LUCRO. DIFERENÇA DE IRPJ E CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Incabível a exigência de diferença de IRPJ e de CSLL e seus acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora) quando a decisão recorrida inova nos autos, afastando a fundamentação fático-jurídica do auto de infração, aplicando ou adotando outra fundamentação fático-jurídica diversa para sustentar a manutenção do lançamento fiscal.

Pela descrição fático-jurídica constante do auto de infração e do termo de verificação fiscal, a contribuinte, para efeitos tributários, não faz jus à apuração do IRPJ e da CSLL com coeficiente de presunção reduzido ou favorecido para “Serviços Hospitalares”, pois não é estabelecimento hospitalar, não tem estrutura física (material) e recursos humanos, nos termos do ADI RFB nº 19, de 07 de dezembro de 2007.

Por outro lado, a decisão recorrida, entendendo que o ADI RFB nº19/2007 não poderia ter sido aplicação retroativamente, manteve o lançamento fiscal com base no ADI SRF nº 18/2003, concluindo que o sujeito passivo não faz jus à apuração do IRPJ e da CSLL com aplicação dos coeficientes de presunção reduzidos ou favorecidos, pois não seria uma sociedade empresária, mas mera sociedade simples.

O sujeito passivo defende-se da imputação fático-jurídica consignada no auto de infração e se tal imputação restou afastada pela decisão recorrida, o lançamento é insubsistente, não podendo a decisão recorrida inovar para manter o lançamento por outro pressuposto fático-jurídico.

IRPJ E CSLL. DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO EM DCTF/PAGO. RECEITAS NÃO DECLARADAS. VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS.

Apuradas, através de procedimento de ofício, diferenças de valores devidos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, que não haviam sido declaradas ou confessadas/pagas pela contribuinte é procedente o lançamento fiscal, com a aplicação da multa de ofício e juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa e Gustavo Junqueira Carneiro Leão. Ausente o Conselheiro Marco Antônio Nunes Catilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 212/224 contra decisão da 3ª Turma da DRJ/Riberirão Preto (fls. 191/205) que julgou improcedente a impugnação, mantendo os autos de infração do IRPJ e da CSLL, quanto aos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006.

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que a contribuinte, pessoa jurídica submetida ao regime de apuração do lucro presumido, teve contra si lavrados autos de infração do IRPJ e da CSLL em **11/02/2008**, quanto aos períodos de apuração 09/2003, 12/2003, 03/2004, 06/2004, 09/2004, 12/2004, 03/2005, 06/2005, 09/2005, 12/2005, 03/2006, 06/2006, 09/2006 e 12/2006, cujo crédito tributário perfaz o montante de **R\$ 108.015,24**, assim especificado: (fls. 03/25):

Auto de Infração	Principal	Multa de 75%	Juros de Mora (calculados até 31/01/2008)	Total
IRPJ	33.995,36	25.496,46	10.597,32	70.089,14
CSLL	18.386,29	13.789,65	5.750,16	37.926,10
Total	52.381,65	39.286,11	16.347,48	108.015,24

- que integra, ainda, o autos de infração o Termo de Verificação Fiscal e de Encerramento Fiscalização (fls. 26/34);

- que o lançamento de ofício decorreu da seguinte infração imputada:

a) quanto ao RPJ (fl.14):

(...)

001 - APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO - A PARTIR DO AC 93. APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO

IRPJ apurado a menor em DIPJ, em decorrência da aplicação indevida do coeficiente de determinação do lucro, de 8% sobre as receitas da atividade de Radiologia, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, quando o correto seria 32%.

(...)

Enquadramento Legal: Arts. 518 e 519 do RIR/99.

(...)

b) atinente à CSLL (fl. 24):

(...)

001 - APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurada a menor na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.

(...)

Enquadramento Legal:

Art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art. 29 da Lei nº 9.430/96 e art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

(...)

Ainda, quanto à narrativa dos fatos (em complemento aos autos de infração) consta do Termo de Verificação Fiscal (fls.26/34):

(...)

Da descrição dos fatos

A presente auditoria tem foco no percentual de presunção a ser aplicado na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), ou seja, se 32% (serviços em geral) ou se 8% (serviços hospitalares) e na determinação da base de cálculo da CSLL, ou seja, se 32% (serviços em geral) ou se 12% (serviços hospitalares).

A questão de fundo, portanto, é que o inciso III-a, § 1º, art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 prevê a exceção legal de aplicação da alíquota menor (coeficiente de presunção do lucro) de 8% (IRPJ) ou 12%(CSLL) exclusivamente à receita bruta advinda de serviços hospitalares.

A empresa fiscalizada tem como atividade econômica a prestação de serviços de diagnóstico por imagem com uso de radiação ionizante - Serviços Radiológicos (CNAE-Fiscal 86.40-2/05), de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica (CNAE-Fiscal 85.14-6/99) e de outras atividades de atenção à saúde humana não especificado anteriormente (CNAE-Fiscal 86.90-9/99) conforme fez constar em suas Declarações de Informações Econômicos Fiscais e conforme corroboram os documentos anexos aos autos.

São sócios da empresa os Srs. Abraham Rothberg, Mauro José Lambertini, Francisco Antônio Grillo e Álvaro Ernesto Bien, **todos médicos, os quais prestam os serviços objeto da sociedade.**

Intimado, o contribuinte apresentou planta baixa do estabelecimento com a descrição dos ambientes, onde não dispõe de estrutura material e pessoal destinada a atender a internação de pacientes. Apresentou, ainda, Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) de 2003 a 2006, onde constam apenas funcionários contratados como Faxineiro, Auxiliar de Escritório e Técnico em Radiologia, portanto, sem a admissão e

assistência prestada por médicos e enfermeiros durante 24 horas.

Durante o período em tela, a empresa aplicou a alíquota (coeficiente de presunção do lucro) de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta para a determinação do lucro presumido e 12% (doze por cento) sobre a receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sob o regime de tributação do lucro presumido, posto ter classificado sua receita bruta como prestação de "serviços hospitalares", exceção prevista no artigo 15 da Lei n.º 9.249/95.

(...)

Conclusão

Este trabalho busca a correta aplicação da Lei nº 9.249/95, a qual refere-se textualmente a "serviços hospitalares". Repita-se, "serviços hospitalares", e não prestação de serviços de radiologia.

Com efeito, apenas a existência 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 equipe de profissionais qualificados nas mais diversas áreas e que funcione de forma ininterrupta, justificaria o recebimento de um tratamento tributário diferenciado.

Deve-se ter em mente que os coeficientes de presunção do lucro são variáveis em função da margem de lucro obtida em cada tipo de atividade, levando em conta, de forma abstrata, os custos que, em geral, são suportados pelas empresas. O serviço hospitalar teve seu coeficiente fixado em patamares mais baixos do que o aplicável aos serviços meramente médicos, clínicos, laboratoriais, pelo fato de a lei ter levado em consideração os custos mais abrangentes que envolvem a primeira atividade.

O serviço de internação hospitalar traz implícita a idéia não só dos custos dos profissionais especializados e materiais empregados no atendimento, como também aqueles relativos à ocupação predial (em geral maior), aos profissionais auxiliares (camareiras e cozinheiros), às refeições oferecidas, à lavanderia, e aos demais encargos necessários a fornecer a hospedagem.

Da leitura dos fatos e atos acima transcritos, conclui-se que as prestações de serviços de radiologia não podem, generalizadamente, ser consideradas como prestações de serviços hospitalares, embora na prestação de serviços hospitalares concorra a realização daqueles serviços e de muitos outros.

Portanto, a fiscalizada deveria ter aplicado o percentual de 32% para determinação da base tributável do IRPJ e da CSLL.

Por oportuno, em análise aos documentos apresentados, verificou-se a divergência entre os valores da Receita Bruta no Demonstrativo de Resultado do Exercício e na DIPJ do Ano-Calendário de 2004. Intimado, o contribuinte informou que a divergência ocorreu no 4º Trimestre de 2004 por erro de digitação, sendo o correto o valor apurado no Demonstrativo de Resultado do Exercício (R\$ 111.520,88) e não o informado na DIPJ (R\$ 76.692,12).

Portanto, a fiscalizada deveria ter declarado a Receita Bruta do 4º Trimestre de 2004 o valor de R\$ 111.520,88.

Em virtude do exposto, elaborou-se os demonstrativos das diferenças dos valores do imposto e da contribuição social não recolhidos pelo contribuinte, relativamente aos períodos de 2003 a 2006, conforme planilhas anexas, as quais são partes integrantes do presente Termo.

(...)

Ainda, consta do citado Termo de Constatação Fiscal, como enquadramento legal da infração imputada: Lei nº 9.249/95, art. 15, § 1º, III, “a”; Lei nº 9.249/95, art. 20, com redação do art. 22 da Lei nº 10.684/2003 e art. 11 da MP 232, de 30 de dezembro de 2004; **ADI RFB nº 19, de 07 de dezembro de 2007.**

Ciente, pessoalmente, dos autos de infração, por intermédio de seu procurador, em 12/02/2008, a contribuinte apresentou impugnação em 12/03/2008 (fls. 171/185), cujas razões estão, assim, resumidas no relatório, parte integrante da decisão *a quo* (fls.191/205), *in verbis*:

(...)

- o Ato Declaratório Interpretativo nº. 19/2007 não pode retroagir para reger fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição;

- a IN 480/2004, que revogou a IN 306/2003, não se aplica às hipóteses previstas na Lei nº 9.249/1995, art. 15, por força do que prescreve seu art. 32;

- a Solução de Divergência nº 11, de 2003, editada com base na IN 306/2003, assegura que a execução de serviços de exames radiológicos encontra-se enquadrada no conceito de serviço hospitalares;

- a nova redação dada ao art. 27 da IN 480/2004, decorrente do advento da IN 539/2005, estabelece que atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia são consideradas serviços hospitalares.

Ao final, relacionou decisões administrativas e jurisdicionais em apoio às suas alegações, arguiu que a execução de suas atividades requer o uso de equipamentos próprios e materiais de elevado custo, ao mesmo tempo em que propugnou pelo cancelamento das exigências veiculadas no guernizado auto de

infração.

(...)

A DRJ/Ribeirão Preto, debruçando-se acerca das razões deduzidas pela contribuinte, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário, conforme Acórdão (fls.191/205), cuja ementa e parte dispositiva transcrevo:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS.

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar, é necessário que o empresário ou a sociedade empresária ostentem caráter empresarial, atividades desenvolvidas e estrutura física do estabelecimento em consonância com a legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS.

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar, é necessário que o empresário ou a sociedade empresária ostentem caráter empresarial, atividades desenvolvidas e estrutura física do estabelecimento em consonância com a legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

(...)

Irresignada com esse *decisum* do qual tomou ciência em **20/05/2011** – sexta-feira(fl. 209), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em **20/06/2011** (fls. 212/224), cujas razões, em síntese, são os seguintes:

- que a decisão recorrida, que tratando da legislação pertinente à lide, artigo 15, da Lei nº 9.249/95 e atos administrativos editados, reconheceu a polêmica instalada até o advento da **Lei nº 11.727/2008**, cujo artigo 29, de conteúdo eminentemente interpretativo, colocou uma pá de cal sobre as divergências ainda existentes no seio da administração tributária;

- que, em suas razões de decidir, o acórdão objurgado afasta a aplicação retroativa do Ato Declaratório Interpretativo –ADI RFB nº 19/2007, que serviu de suporte para a imposição tributária, imputando-lhe a retomada de definições restritivas do conceito legal de **serviços hospitalares** e, com isso, **alterando critério jurídico** anteriormente adotado através de Instruções Normativas;

- que, em latente inovação ao feito, a decisão *a quo* introduz o ADI nº 18 de 23/10/2003 em substituição àquele reconhecido ineficaz e, olvidando as disposições contidas nas IN SRF nºs 306/2003 e 539/2005, elege o artigo 2º e incisos desse indigitado ADI para fundamentar a manutenção da exigência;

- que, sobrepondo o conteúdo do ADI 18/2003 ao das instruções normativas já mencionadas, informa estarem compreendidos na abrangência do conceito de serviços hospitalares apenas aqueles prestados por estabelecimentos constituídos por empresários ou sociedades empresárias, não se enquadrando como tal aqueles prestados exclusivamente por sócios da empresa;

- que, em conclusão, assegura que nos anos-calendário de 2003 e 2004 prevaleceram as regras instituídas pela IN 306/2003 e, para o primeiro e segundo trimestres de 2005, as estatuídas pela IN nº 480/2004; para o terceiro e quarto trimestres de 2005 e o ano calendário 2006 às normas da IN nº 539/2005;

- que, contraditoriamente, a decisão *a quo* subordina todo esse período à aplicação das disposições do ADI nº 18/2003, editado em outubro/2003, cuja introdução, como já salientado, configura inovação ao feito, sendo de se observar que em momento algum o auto de infração faz menção a empresário ou sociedade empresária;

- que, de se notar que, a IN 480/2004 foi publicada em 15/12/2004 e revogada em 25/04/2005 pela IN 539/2005, ficando sua vigência restrita aos meses de janeiro a abril/2005, mais especificamente ao primeiro trimestre daquele ano;

- que, como já demonstrado na primeira instância, que ora se ratifica, as atividades da recorrente enquadravam-se nas exigências contidas nas IN SRF nºs 306/2003 e 539/2005, circunstância suscitada naquela argumentação, mas ignorada pela decisão recorrida;

- que, evidentemente, esses atos trazem em seu bojo um conceito mais amplo de **serviços hospitalares** do que aquele oferecido pelo ADI nº 18/2003;

- que esse último ato administrativo, eleito para ancorar a decisão recorrida, não tem eficácia para criar obrigações;

- que somente a lei pode fazê-lo e, segundo o artigo 150, I, da Constituição Federal, é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

- que o artigo 15, III, "a", da Lei nº 9.249/1995 estabeleceu uma regra geral no que concerne ao conceito de atividades hospitalares que são todas as atividades passíveis de serem praticadas em hospital, tendo característica hospitalar ou diretamente atrelada **à saúde humana**. A lei não estabeleceu nenhuma condição ou restrição de qualquer natureza ao empregar o termo "serviços hospitalares";

- que esse conceito, que é traçado com base na **natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento e não na figura do prestador de serviço**, deve coincidir exatamente com aquele fixado pelo direito médico-sanitário, pois entendimento diferente afronta o artigo 109, do Código Tributário Nacional, pelo qual a legislação tributária poderá apenas alterar os efeitos tributários e não os conceitos;

- que, até o advento da Lei nº 11.727/2008, a legislação tributária nunca especificou exatamente a abrangência do conceito de **serviço hospitalar**, lacuna livremente preenchida pela Receita Federal através de atos contraditórios e respostas de consultas sem qualquer amparo nas legislações médico-sanitárias;

- que, nesse aspecto, o requisito trazido pelo inciso I, do artigo 2º, do ADI SRF nº 18/2003 é ilegal na medida em que cria uma exigência não prevista na legislação sanitária e na Lei nº 9.249/1995, invocando, inclusive, precedente jurisprudencial deste CARF, no caso o Acórdão nº 1802-00.060, publicado no DOU de 25/04/2011;

- que a pretensão do fisco pressupõe atividade exercida por hospital, onde existem internação em caráter de 24 horas e serviços de hotelaria, lavanderia, refeições e segurança. Ou seja, restringe o conceito a serviços prestados por hospital. A se atender todas as exigências concebidas pela imposição tributária, a prestação da atividade de exame de diagnóstico, uma clínica nele especializada, teria que se tornar um verdadeiro hospital;

- que, cabe lembrar, se o hospital tem custos com hotelaria, lavanderia, refeições, atividade por 24 horas gerados pelas internações, cobra o diferencial correspondente a cada atividade; que esses custos nada têm a ver com a realização de exames radiológicos e, sim, com as internações;

- que os exames radiológicos, por sua vez, são realizados por aparelhos, alguns altamente sofisticados e de elevado custo, requerem aplicação de materiais e drogas específicas além do concurso de técnicos especializados, sendo os resultados do trabalho "lidos" por médicos que expedem os necessários laudos. Nesse aspecto, a importância dos equipamentos é de tanta predominância que se o laudo não for elaborado na clínica, outro médico, de posse das imagens, poderá fazê-lo. Daí justificar-se o porquê a lei não estabelece as restrições e exigências trazidas pela Administração para limitar o exercício de um direito estabelecido pela lei. Quando alguém precisa se submeter a exames radiológicos não vai a procura do médico mas em busca das imagens que precisam ser feitas para levá-las ao seu médico assistente. Se a pessoa está internada ou não o resultado do exame radiológico será o mesmo, de modo que é irrelevante o requisito da internação. Ora, dizer que se esse exame é efetuado pela unidade hospitalar o coeficiente será de 8% e se for feito por terceiros, mesmo se dentro da estrutura física de um hospital, será de 32%, não tem sentido, pois a atividade é a mesma, o trabalho é o mesmo, o custo é o mesmo. Inadmissível buscar condições ou restrições não constantes da lei para considerar os exames por imagem como prestação de serviços profissionais referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual de natureza científica;

- que, por conseguinte, os serviços de exames clínicos de diagnóstico por imagem inserem-se no conceito de serviços hospitalares de que trata o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, sendo a sua base de cálculo do imposto, em cada mês, determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente;

- que, ainda, na defesa de sua tese, cita os seguintes precedentes deste CARF:
Acórdão nº 107-09.476, sessão de 14/08/2008 e Acórdão nº 1802-00.306, sessão 08/12/2009;

que, também, cita precedente do STJ – 1ª Seção, no caso o REsp nº 951.251-PR, destacando que os serviços hospitalares compreendem todos os serviços ligados à promoção da saúde, inclusive os laboratoriais, podendo ou não ser prestados no interior de estabelecimento hospitalar, excluindo tão somente os serviços realizados por profissionais liberais, consubstanciados em consultas médicas;

- que, se saliente uma vez mais, a Lei nº 11.727/2008 acabou solucionando a questão ao dar nova redação ao artigo 15, III, "a", da Lei nº 9.249/1995, ao incluir, entre outras, as atividades de auxílio ao diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, análises clínicas e laboratoriais;

Por fim, com base nessas razões a recorrente pediu provimento ao recurso, no para que seja reformada a decisão recorrida e, por conseguinte, seja cancelado o lançamento fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, o litígio versa acerca dos autos de infração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006, em face da contribuinte ter apurado essas exações fiscais, no âmbito do regime do lucro presumido, aplicando coeficiente de presunção do lucro para “Serviço Hospitalar”, respectivamente, de 8% e 12%, quando, diversamente, deveria, segundo entendimento da fiscalização da RFB, ter aplicado coeficiente de presunção do lucro atinente a prestação de “Serviços em Geral”, ou seja, 32%.

Destarte, o crédito tributário lançado de ofício, objeto dos autos, decorre da diferença de coeficiente de presunção do lucro.

A recorrente tem como atividade econômica a prestação de serviços de diagnóstico por imagem com uso de radiação ionizante - Serviços Radiológicos (CNAE-Fiscal 86.40-2/05), de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica (CNAE-Fiscal 85.14-6/99) e de outras atividades de atenção à saúde humana não especificados anteriormente (CNAE-Fiscal 86.90-9/99) consoante fez constar em suas Declarações de Informações Econômicas Fiscais (DIPJ) e conforme corroboram os documentos anexos aos autos.

Nas razões do recurso, a recorrente pediu a reforma da decisão recorrida, para cancelamento do lançamento fiscal, defendendo a tese de que faz jus ao tratamento tributário dispensado a “serviço hospitalar”, argumentando:

- que, no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, consta descrição dos fatos e fundamento jurídico no sentido da não inclusão da atividade da recorrente no conceito de serviço hospitalar, pela inexistência de estrutura física (material) para internação de pacientes, nos termos do ADI RFB nº 19/2007;

- que a decisão *a quo*, ao fundamentar a manutenção do lançamento fiscal, afastou a aplicação do citado ADI RFB nº 19/2007 (o qual não poderia ter sido aplicado retroativamente, pois representa mudança de critério jurídico na interpretação e aplicação do conceito de serviço hospitalar, o que é vedado pelo CTN), mas inovou nos autos, aplicando o entendimento do ADI SRF nº 18/2003 que exige, para enquadramento como serviço hospitalar, seja o serviço de radiologia prestado por estabelecimento de saúde constituído por empresários ou sociedade empresária; que, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão considerados serviços hospitalares, ainda que prestados com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem prestados exclusivamente pelos sócios da empresa ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos;

- que o ADI SRF nº 18/2003, eleito para ancorar a decisão recorrida, não tem eficácia para criar obrigações. Somente a lei pode fazê-lo e, segundo o artigo 150, I, da Constituição Federal, é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

- que é inadmissível buscar condições ou restrições não constantes da lei para considerar os exames por imagem como prestação de serviços profissionais referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual de natureza científica;

- que as disposições contidas nas IN SRF nºs 306/2003 e 539/2005 são de entendimento mais amplo do que o citado ADI SRF nº 18/2003;

- que, por último, a Lei nº 11.727/2008 acabou solucionando a questão ao dar nova redação ao artigo 15, III, "a", da Lei nº 9.249/1995, ao incluir, entre outras, as atividades de auxílio ao diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, análises clínicas e laboratoriais, na mesma condição de serviços hospitalares, para efeito de aplicação de coeficientes reduzidos de presunção do lucro.

Inexistindo preliminar a ser enfrentada, passo à análise do mérito da contenda deduzida nos presentes autos.

No mérito, procede, em parte, a irresignação da recorrente.

Os fatos imputados e os elementos de prova juntados aos autos pela fiscalização não permitem concluir, categoricamente, que a recorrente não prestaria serviços de natureza hospitalar, ou que não faria jus à aplicação de coeficientes reduzidos de presunção do lucro, para os anos –calendário objeto dos autos.

O ônus da prova, no caso, é do fisco que imputou infração e efetuou o lançamento fiscal.

Durante o procedimento de fiscalização, a contribuinte foi intimada para apresentar livros contábeis, documentos, prestar informações e fazer comprovação da estrutura física (material) e de recursos humanos de sua atividade, conforme Termo de Início de Fiscalização de 01/11/2007 (fls. 35/36), *in verbis*:

(...) em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal acima, damos início à ação fiscal, relativa ao IRPJ/Lucro Presumido e à Contribuição Social/CSLL, dos Anos-Calendários(AC) de 2003 a 2006, ficando o contribuinte acima identificado INTIMADO, no prazo de 20 (vinte) dias, a apresentar:

1. Atos Constitutivos, Alterações posteriores;

2. Apresentar os demonstrativos de apuração de resultados - DRE - discriminativos trimestrais, relativos aos anos calendários de 2003 a 2006;

3. Apresentar todos os Talões de Notas Fiscais emitidos no período de 2003 a 2006;

4. Apresentar os Livros Caixas e Razão do período de 2003 a 2006;

5. Autorizações/certidões dos órgãos públicos classistas e/ou sanitários, onde conste a atividade fim da empresa e respectivas autorizações;

6. Apresentar planta baixa do imóvel com lay out detalhado, incluindo, ainda, descrição das atividades realizadas em cada compartimento do estabelecimento;

7. No caso de contar a empresa com estrutura material e de pessoal destinada a atender a internações de pacientes e/ou prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia e/ou prestação de atendimento imediato de assistência à saúde e/ou prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação, apresentar laudos expedidos por órgãos competentes.

(...).

Os demais documentos que serviram de base para a escrituração nos períodos acima, deverão ficar à disposição desta auditoria-fiscal. Outros elementos poderão ser solicitados no decorrer da ação fiscal.

(...)

Em resposta à intimação constante do Termo de Início de Fiscalização, a contribuinte apresentou à fiscalização da RFB, o seguinte expediente (fl. 37), com documentos anexos (fls. 38/62) :

(...)

Segue abaixo relação de documentos datada e assinada em 2 (duas) vias:

1 .Contrato Social, não houve alterações;

2.Talões de Notas Fiscais de Serviços ref. período de 2003 à 2006;

3.Livros Diário e Razão ref. 2003 à 2006;

4.Livros Registro de ISS ref. 2003 à 2006;

5.Cópia Vigilância Sanitária (Equipamentos);

6.Cópia Vigilância Sanitária (Estabelecimento);

7.Cópia Alvará para funcionamento e licença da Prefeitura Municipal de Bauru;

8.Cópia Inscrição Municipal;

9.Cópia Planta do Imóvel;

(...)

Em 12/12/2007, a contribuinte foi intimada, ainda, durante o procedimento de fiscalização, para fornecer os seguintes esclarecimentos (fls.63/64):

(...) em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal acima, dando prosseguimento à ação fiscal relativa ao IRPJ/Lucro Presumido e à Contribuição Social/CSLL, dos Anos-Calendários(AC) de 2003 a 2006, fica o contribuinte acima identificado INTIMADO, no prazo de 05 (vinte) dias úteis, a:

1.Esclarecer a divergência apresentada entre a DIRF (R\$ 244.493,56) informada pela Braga e Vera Saúde S/C Ltda (Beneplan) e o valor total faturado em nome da Beneplan conforme Notas Fiscais apresentadas (R\$ 44.934,10), referente ao AC 2003. Constatado erro nas informações da DIRF, esta deverá ser retificada;

2.Esclarecer a divergência apresentada entre o valor da Receita Bruta informada do Demonstrativo de Resultado do Exercício (R\$ 275.457,86) e o declarado na correspondente DIPJ (R\$ 240.629,10), referente ao AC 2004;

3.Apresentar a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) referente aos Anos-Calendários 2003, 2004, 2005 e 2006;

(...)

Em 18/10/2007, a contribuinte prestou esclarecimentos ao fisco (fl. 65), fornecendo documentos (fls. 66/75), de cujo expediente extraí-se:

(...)

Nesta oportunidade venho esclarecer que o valor correto é o constatado na Receita Bruta, tendo a DIPJ no 4º Trimestre de 2004 um erro de digitação, a onde que era para ser digitado o valor de R\$ 111.520,88 , (CENTO E ONZE MIL QUINHENTOS E VINTE REAIS E OITENTA E OITO CENTAVOS) foi digitado R\$ 76.692,12 (SETENTA E SEIS MIL SEISCENTOS E NOVENTA E DOIS REAIS E DOZE CENTAVOS) valor este inferior ao correto.

(...)

Completando a notificação estamos enviando em anexo as RAIS referente aos anos calendários 2003, 2004, 2005 e 2006, DIRF/2003 emitida pela BENEPLAN e talões de N.F's numeradas de 001 a 200.

(....)

Como visto, as intimações fiscais, desde o início, tinham como propósito, apurar se a contribuinte tinha estrutura de material (física) e de pessoal para prestar serviços de internação de pacientes.

No Termo de Verificação Fiscal, que integra os autos de infração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2003 a 2006 e com base no ADI RFB nº 19/2007, a fiscalização consignou a seguinte conclusão (fls. 26/34), *in verbis*:

(...)

Conclusão

Este trabalho busca a correta aplicação da Lei nº 9.249/95, a qual refere-se textualmente a "serviços hospitalares". Repita-se, "serviços hospitalares", e não prestação de serviços de radiologia.

Com efeito, apenas a existência 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 equipe de profissionais qualificados nas mais diversas áreas e que funcione de forma ininterrupta, justificaria o recebimento de um tratamento tributário diferenciado.

Deve-se ter em mente que os coeficientes de presunção do lucro são variáveis em função da margem de lucro obtida em cada tipo de atividade, levando em conta, de forma abstrata, os custos que, em geral, são suportados pelas empresas. O serviço hospitalar teve seu coeficiente fixado em patamares mais baixos do que o aplicável aos serviços meramente médicos, clínicos, laboratoriais, pelo fato de a lei ter levado em consideração os custos mais abrangentes que envolvem a primeira atividade.

O serviço de internação hospitalar traz implícita a idéia não só dos custos dos profissionais especializados e materiais empregados no atendimento, como também aqueles relativos à ocupação predial (em geral maior), aos profissionais auxiliares (camareiras e cozinheiros), às refeições oferecidas, à lavanderia, e aos demais encargos necessários a fornecer a hospedagem.

Da leitura dos fatos e atos acima transcritos, conclui-se que as prestações de serviços de radiologia não podem, generalizadamente, ser consideradas como prestações de serviços hospitalares, embora na prestação de serviços hospitalares concorra a realização daqueles serviços e de muitos outros.

Portanto, a fiscalizada deveria ter aplicado o percentual de 32% para determinação da base tributável do IRPJ e da CSLL.

Por oportuno, em análise aos documentos apresentados, verificou-se a divergência entre os valores da Receita Bruta no Demonstrativo de Resultado do Exercício e na DIPJ do Ano-Calendário de 2004. Intimado, o contribuinte informou que a divergência ocorreu no 4º Trimestre de 2004 por erro de digitação, sendo o correto o valor apurado no Demonstrativo de Resultado do Exercício (R\$ 111.520,88) e não o informado na DIPJ (R\$ 76.692,12).

Portanto, a fiscalizada deveria ter declarado a Receita Bruta do 4º Trimestre de 2004 o valor de R\$ 111.520,88.

Em virtude do exposto, elaborou-se os demonstrativos das diferenças dos valores do imposto e da contribuição social não recolhidos pelo contribuinte, relativamente aos períodos de 2003 a 2006, conforme planilhas anexas, as quais são partes integrantes do presente Termo.

(...)

Conforme demonstrado, o fisco afastou a aplicação dos coeficientes de presunção do lucro de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) e aplicou, de ofício, coeficiente de 32% para o IRPJ e para a CSLL, justamente, pelo fato da contribuinte, sob a ótica da fiscalização, não ter estrutura física (material) e de pessoal para prestar serviços de internação de pacientes, nos termos do ADI RFB nº 19/2007.

Diversamente do entendimento da fiscalização da RFB, a decisão *a quo*, para os anos-calendário 2003 a 2006, afastou a aplicação do ADI RFB nº 19/2007, sob o pretexto de que esse ato administrativo não poderia ter aplicação retroativa, pois trata de mudança de critério jurídico.

Nesse sentido, transcrevo, no que pertinente, os fundamentos constantes do voto condutor da decisão recorrida (fls. 194/), *in verbis*:

(...)

Da legislação

(...)

A lide neste processo está diretamente vinculada à interpretação da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, (...)

E importante ressaltar que desde a edição da Lei n. 8.541, de 1992, que atribuiu percentual diferenciado para apuração do lucro presumido na prestação de serviços hospitalares, instalou-se uma polêmica: o que são serviços hospitalares (...)

Em retrospectiva, tem-se que o artigo 23 da Instrução Normativa SRF (IN) n.º 306, de 2003, considerou serem serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma ou mais atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM n.º 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde.

O inciso V do referido artigo 23 contempla as atividades que se encontram albergadas pela regra, a saber:

(...)

V - prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades:

a.patologia clínica;

b.imagenologia;

c.métodos gráficos;

d.anatomia patológica;

(...)

É importante registrar que a IN n. 306, de 12/03/2003, foi revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela IN n. 480, de 15/12/2004, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29/12/2004. Esta, por sua vez, inseriu o art. 27, (...), posteriormente alterado pela IN n. 539, de 25/04/2005.

(...) a definição de serviços hospitalares abrange aqueles prestados por empresário ou sociedade empresária que exerça uma ou mais das atribuições previstas no art. 23 da IN 360/2003; aqueles que atendam ao requisito do artigo 27 da IN SRF n.º 480, de 2004; posteriormente, (...), IN SRF n.º 539, de 2005.

Além disso, não se consideram serviços hospitalares aqueles prestados exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, mesmo que envolvam o concurso de auxiliares ou colaboradores sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.

Posteriormente, em 10 de dezembro de 2007, publicou-se o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n. 19, de 07/12/2007, a seguir transcrito:

Artigo Único. Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 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.

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel,

instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida

(...)

Da vigência e eficácia do Ato Declaratório Interpretativo

(...)

No que tange especificamente ao guereado ADI 19/2007 resta definir sua natureza jurídica e o termo inicial de sua eficácia e, por fim, qual o posicionamento da Administração Tributária em face de situações consolidadas.

Conforme explicitado anteriormente, com o passar do tempo o conceito de serviços hospitalares sofreu modificações, materializadas na edição das aludidas IN.

Embora formalmente interpretativo, ao retomar definição restritiva do conceito legal de serviço hospitalar, materialmente o ADI 19/2007 alterou critério jurídico adotado.

A demonstração cabal de tal circunstância acha-se assentada na subsequente edição da IN 791/2007 que alterou o art. 27 da IN 480/2004 e introduziu texto com o mesmo teor daquele do ADI.

Em deferência ao princípio da proteção à confiança, em que remanesce a "impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores" (in Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Leandro Paulsen, 9ª ed., 2007, pág. 953), o CTN estabelece que:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Embora o texto do CTN, de meados da década de 1960, refira-se a lançamento, há que se levar em conta a sistemática de lançamento por homologação, em conformidade com o que ocorre nos dias de hoje.

Nesse diapasão, considerando-se que se não houver disposição em contrário, os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa (CTN, art. 100, I) vigem a partir de sua publicação (CTN, art. 103, I), tenho comigo que embora vigente o ADI em questão carece de eficácia retroativa.

Ademais, há que se levar em conta que aplicação retroativa o CTN permite apenas à lei, não a atos administrativos, sem

descurar que o código distingue expressamente lei de legislação, a teor do que preceituam os arts. 96 e 106:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Em face do que foi anteriormente exposto, entendo que a eficácia do ADI 19/2007 deve projetar seus efeitos a partir de sua publicação, 11/12/2007.

No período antecedente são eficazes as regras introduzidas pelas IN 306/2003, 480/2004, 539/2005 e 791/2007, nos respectivos períodos de vigência.

(...)

Uma vez decretada pela decisão recorrida a inaplicabilidade, no caso, do ADI RFB nº 19/2007, fundamento exclusivo da narrativa dos fatos (da infração imputada), entendo que restou prejudicada a aplicação do coeficiente de presunção do lucro de 32% e exigência da diferença do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2003 a 2006.

Entretanto, a decisão *a quo* manteve o lançamento fiscal com base em outro fundamento fático, não objeto da acusação fiscal, ou seja, de que a recorrente não seria uma sociedade empresária, mas sim uma sociedade simples, pois os serviços seriam prestados pelos próprios sócios o que caracterizaria meramente exercício de atividade intelectual de profissão regulamentada, consoante ADI SRF nº 18/2003.

Ora, a contribuinte defende-se dos fatos imputados e não do enquadramento legal.

No caso, não houve a imputação desse fato para descaracterização de sua atividade como prestadora de serviço hospitalar.

A decisão recorrida inovou nos autos, o que é vedado.

A propósito, tanscrevo, nessa parte, o voto condutor da decisão recorrida (fls.):

(...)

Do enquadramento

Para aferir se a receita da atividade desenvolvida pela contribuinte está sujeita ao percentual geral das prestadoras de serviço ou à exceção aplicável às prestadoras de serviços hospitalares, cumpre verificar qual o alcance desta expressão na

legislação sob enfoque, considerando-se cada um dos períodos de eficácia das normas correspondentes.

Nesse sentido, a IN 306/2003 tem eficácia desde sua publicação até 29/12/2004; a IN 480/2004, de 30/12/2004 até 27/04/2005; a IN 539/2005, de 28/04/2005 até 12/12/2007; deve ser observado o que dispõe o ADI 18/2003 acerca da abrangência do conceito de serviços hospitalares, no que diz respeito a considerarem-se enquadrados os estabelecimentos constituídos por empresários ou sociedades empresárias, com a ressalva de que não são considerados serviços hospitalares aqueles excepcionados pelo art. 2º do referido ato declaratório.

Considerando-se que a imposição tributária abrange os anos-calendário de 2003 a 2006, deve-se perquirir acerca da definição de serviços hospitalares para cada um dos períodos, observando-se o entendimento da RFB expresso nas citadas instruções normativas, sem descuidar que a apuração do lucro presumido ocorre trimestralmente.

Assim, no ano-calendário de 2003 e 2004 vigem as regras instituídas pela IN 306/2003; para o primeiro e o segundo trimestres do ano-calendário de 2005, as estatuídas pela IN 480/2004; para o segundo e o terceiro trimestres de 2005 e o ano-calendário de 2006, as normas da IN 539/2005.

Vale observar que no período em questão vige o disposto no ADI 18/2003, relativamente a considerarem-se serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

Relativamente ao ano-calendário de 2003 e 2004, da leitura dos dispositivos transcritos, correspondentes àquele período, verifica-se que as exigências normativas dizem respeito a: a) caráter empresarial da pessoa jurídica, e, b) natureza das atividades desenvolvidas.

A definição de empresário e sociedade empresária consta do Código Civil (CC), Lei n. 10.406, de 10/01/2002, nos seguintes termos:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

Os conceitos de empresário e de sociedade empresária, derivados do Código Civil, dizem respeito, respectivamente, à pessoa física que emprega seu capital e organiza a empresa individualmente, e à pessoa jurídica nascida da união de esforços de seus integrantes.

A lei requer, para esse fim, que haja o exercício profissional de atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços.

Importante é a exclusão do exercício de determinadas atividades que não são consideradas empresariais: são as profissões intelectuais, de natureza científica, literária ou artística, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho, "esse dispositivo alcança, grosso modo, o chamado profissional liberal (advogado, dentista, médico, engenheiro etc), que apenas se submete ao regime geral da atividade econômica se inserir a sua atividade específica numa organização empresarial (na linguagem normativa, se for 'elemento de empresa'). Caso contrário, mesmo que empregue terceiros, permanecerá sujeito somente ao regime próprio de sua categoria profissional" (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1, p. 24).

Já o elemento de empresa a que a norma se refere diz respeito a um dos fatores a serem agregados dentro de um conjunto de atividades organizadas, que buscam atingir os objetivos sociais da organização.

Não pode a simples prestação de serviços profissionais na área médica ser entendida como elemento de empresa. Para tal ser considerado, é necessário haver uma organização econômica da atividade empresária, em que a profissão intelectual constitua um dos elementos da organização.

Do que foi exposto, conclui-se que o que efetivamente caracteriza a pessoa jurídica como sociedade simples ou empresária será o modo de explorar seu objeto.

O objeto social explorado sem empresarialidade (isto é, sem profissionalmente organizar os fatores de produção) confere à sociedade o caráter de simples, enquanto a exploração empresarial do objeto social caracteriza a sociedade como empresária.

O Código Civil estabelece claramente que enquanto o profissional intelectual apenas exerce sua atividade ainda que contratando auxiliares e com intuito de lucro ele não é considerado empresário para os efeitos legais.

A partir do momento em que dá forma empresarial a suas atividades será considerado empresário e será regido pelas normas afetas ao direito empresarial.

Desde o momento em que os serviços passam a ser oferecidos pela organização, perante a qual o prestador passa a ser mero organizador, ela será considerada empresária, na dicção de André Luiz Santa Cruz Ramos (in Curso de Direito Empresarial - O novo regime jurídico-empresarial brasileiro, Ed. Juspodivm, 2008, págs. 60/61).

O autor cita, também, enunciados aprovados na III Jornada de Direito Civil, realizada em 2005, no âmbito do Conselho da Justiça Federal, dos quais destaca-se o de n. 194, da lavra de Marlon Tomazette, cuja redação é a seguinte:

Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores de produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida.

Seu autor justifica-o nos seguintes termos:

Não basta o exercício de uma atividade econômica para a qualificação de alguém como empresário; é essencial também que este seja o responsável pela organização dos fatores de produção para o bom exercício da atividade. E essa organização deve ser de fundamental importância, assumindo prevalência sobre a atividade pessoal do indivíduo.

Do que consta dos autos, verifica-se que embora sua natureza jurídica seja a de sociedade empresária, não consta de seu quadro de funcionários profissional apto a assumir a responsabilidade técnica pelos exames, além dos próprios cotistas.

Não há qualquer referência ao fato de a contribuinte ter montado quadro técnico estruturado para desempenho de sua atividade-fim sem necessidade de atuação direta dos sócios.

Considerando o que foi exposto anteriormente, resta indagar até que ponto prepondera a responsabilidade técnica dos sócios da contribuinte sobre sua atividade. Se os sócios deixassem de assinar os laudos relativos aos exames efetuados suas atividades sofreriam solução de continuidade.

Pode-se concluir que a atividade dos sócios prepondera sobre os fatores de produção e em decorrência, embora, de direito, sua natureza jurídica seja a de sociedade empresária, de fato é a da sociedade simples.

Conforme dito anteriormente, não basta apenas ter natureza jurídica de empresário ou sociedade empresária. É necessário que a pessoa jurídica tenha em seu quadro funcional servidores com competência técnica para realizar sua atividade-fim sem a necessidade de atuação dos sócios.

O que efetivamente caracteriza a pessoa jurídica como sociedade simples ou empresária será o modo de explorar seu objeto. O objeto social explorado sem empresarialidade (isto é, sem profissionalmente organizar os fatores de produção) confere

à sociedade o caráter de simples, enquanto a exploração empresarial do objeto social caracteriza a sociedade como empresária.

No que diz respeito aos anos-calendário de 2005 e 2006, valem as mesmas considerações antes expendidas sobre tratar-se de sociedade simples.

(...)

Sendo assim, somente os serviços que se enquadrem no conceito de serviços hospitalares do ADI nº 18, de 2003, da IN SRF n. 306, de 2003, durante sua vigência, e da IN SRF n. 480, de 2004, com a redação dada pela IN SRF nº 539, de 2005, acima transcritos, estariam compreendidos na exceção ao percentual de 32% (trinta e dois por cento), o que, como visto, não é o caso da recorrente.

(...)

Ora, como já dito, não consta da acusação fiscal (da infração imputada) que a contribuinte, no caso, seria mera sociedade simples e não sociedade empresária. Tal requisito não foi apurado pela fiscalização e não serviu, não foi utilizado, por conseguinte, como pressuposto fático para a lavratura do auto de infração.

Portanto, afasto a aplicação do coeficiente de presunção do lucro de 32% para os anos-calendário 2003 a 2006, ficando, por conseguinte, exonerado o crédito tributário dos autos de infração do IRPJ e da CSLL atinente à diferença de coeficiente de presunção do lucro desses anos-calendário.

Por fim, quanto à diferença de receita bruta do 4º trimestre/2004 de **R\$ 34.828,76** (R\$ 111.520,88 – R\$ 76.692,12) que a contribuinte, por erro material, deixou de oferecer à tributação do IRPJ e da CSLL (verificações obrigatórias), nessa parte mantenho os autos de infração do IRPJ e da CSLL, cujos valores do principal dessas exações fiscais do 4º Trimestre/2004 deverão ser recalculados pela unidade de origem da RFB (DRF/Bauru/SP), mediante aplicação do coeficiente de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), e recalculados ainda os acréscimos legais correspondentes (juros de mora e multa de ofício de 75%), com respectiva intimação fiscal da contribuinte para pagamento/recolhimento, na forma da legislação de regência.

Por tudo que foi exposto, voto para DAR provimento PARCIAL ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Processo nº 15889.000085/2008-11
Acórdão n.º **1802-001.437**

S1-TE02
Fl. 466

CÓPIA