



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16095.720274/2011-16</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-008.024 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CLINICA STO ANTONIO PREST SERV MEDICOS E ODONT S/C LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA.

O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial.

Na ausência de dolo, fraude ou simulação, além do pagamento antecipado do tributo, a declaração prévia do débito atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, ou seja, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2006, 2007

SERVIÇOS HOSPITALARES. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO. ALÍQUOTAS REDUZIDAS. ÔNUS DA PROVA.

Em lançamento de omissão de receita por presunção legal, não cabe à fiscalização presumir que a receita do contribuinte é oriunda de serviços hospitalares, competindo ao fiscalizado comprovar o arguido, trazendo elementos de prova que coadunem com o direito alegado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência relativa aos lançamentos de IRPJ e CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de

2006, assim como o PIS e COFINS dos períodos 01/2006 a 10/2006, e, no mérito, para os períodos não decaídos, negar provimento ao Recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Angelo Carneiro Baptista** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Adoto relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), por bem representar até aquele momento processual:

### I. Da Autuação

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relativos aos anos-calendário 2006 e 2007, em que foi constituído o seguinte crédito tributário (com juros de mora calculados até 31/08/2011 e multa de ofício de 75% já inclusos):

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO:	
Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....R\$	216.935,48
Programa Integração Social.....R\$	26.240,09
Contribuição p/Financiamento S. Social.....R\$	121.109,99
Contribuição Social s/Lucro Líquido.....R\$	115.694,40

Foram verificadas as seguintes infrações pela Fiscalização, de acordo com os Autos de Infração acostados às fls. 227/273: depósitos bancários de origem não comprovada (principal); CSLL - prestadora de serviços - falta de recolhimento da CSLL, PIS sobre omissão de receita - falta/insuficiência do PIS e Cofins - omissão de receita (reflexas).

Tal procedimento teve origem no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) MPF nº 0811100.2011.00171, do qual a contribuinte foi cientificada por via postal em

27/04/2011 por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF) às fls. 3/4, em que foram-lhe solicitados os extratos de todas as contas bancárias mantidas em seu nome junto às instituições financeiras ali relacionadas, relativas aos anos-calendário 2006 e 2007.

Os fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a autuação foram delineados no Termo de Constatação Fiscal de fls. 223/226, sendo a seguir destacados os principais:

#### *DOS FATOS*

*Trata-se de ação fiscal programada em decorrência de indício de movimentação financeira incompatível com a receita bruta declarada nos anos-calendário de 2006 e 2007.*

*Nos anos-calendário, a empresa contribuinte, apresentou respectivamente as DIPJ ND 0238799 e 0243608, tendo como forma de tributação o Lucro Presumido.*

*(...)*

*Os extratos bancários apresentados relativos às movimentações financeiras realizadas no BANCO DO BRASIL e BANESPA/SANTANDER foram analisados mediante à realização da conciliação bancária das contas-correntes. As movimentações financeiras realizadas nos bancos acima citados representam respectivamente para 2006 e 2007, 94,45% e 97,91% de toda a movimentação bancária da empresa.*

#### *DA ANÁLISE*

*Na depuração da movimentação bancária, foram excluídos os depósitos e ou créditos decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa jurídica, resgates de aplicações financeiras, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários e demais exclusões legais, em especial, nos termos do artigo 42 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*(...)*

*Intimado a comprovar a origem dos depósitos e créditos constantes dos extratos bancários apresentados, o contribuinte não apresentou esclarecimentos, bem como documentos.*

*Posteriormente, foi a referida empresa intimada, a pronunciar-se, em querendo, acerca dos dados constantes do Demonstrativo "Depósitos/Créditos em Conta Bancária - Omissão de Receita", relativos aos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, remanescentes, ou seja, sem a comprovação da origem dos recursos que possibilitaram as operações.*

*O Demonstrativo acima citado é parte integrante do Termo de Constatação Fiscal. O referido Demonstrativo apresenta, mês a mês, o montante dos*

*depósitos/créditos sem a comprovação de origem, que foram preliminarmente individualizados através do Termo de Intimação de 18/08/2011.*

#### **DA CONSTATAÇÃO FISCAL**

*Da análise de tudo o que consta na presente ação fiscal, bem assim dos elementos apresentados, anos-calendário de 2006 e 2007, foram apurados valores, consolidados mês a mês, relativos a presunção de omissão de receitas caracterizada pela falta de declaração de receita em DIPJ, bem assim de sua contabilização. Presunção de omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de depósitos e ou créditos em contas correntes bancárias sem a comprovação da origem dos recursos.*

*Diante do acima exposto, e das irregularidades apuradas, foram constituídos os créditos tributários, a título de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, através das lavraturas dos competentes Autos de Infração, no montante de R\$ 479.979,96 (quatrocentos e setenta e nove mil novecentos e setenta e nove reais e noventa e seis centavos).*

*(...)*

#### **II. Da Impugnação**

Cientificada do lançamento em 07/11/2011, por intermédio de seu procurador, a interessada apresentou, em 06/12/2011, a impugnação de fls. 277/326, da qual extraem-se as seguintes alegações principais:

#### **2. Decadência parcial das exigências fiscais.**

*As autuações fiscais ora impugnadas têm por objeto períodos de janeiro/06 a dezembro/07. Ocorre que a Impugnante somente foi intimada da lavratura dos autos de infração em 07.11.2011, ou seja, mais de cinco anos após os fatos geradores ocorridos entre janeiro/06 e outubro/06 para as contribuições PIS/COFINS; e dos fatos geradores que se deram ao término dos primeiro, segundo e terceiro trimestres em relação ao IRPJ e à CSLL.*

*(...)*

#### **2.1. Decadência do direito à exigência de parte do PIS/COFINS.**

*As contribuições PIS/COFINS estão submetidas à modalidade de lançamento por homologação, desde quando criadas (LCs 07/70 e 70/91), regime que se mantém aplicável até o presente, ocorrendo ao final de cada mês a apuração e o eventual fato gerador dos tributos em questão (art. 2º da Lei 9.718/98 e art. 2º do Decreto 4.524/02).*

*(...)*

*Portanto, como a Impugnante foi intimada das autuações em 07.11.11, estão caducas as exigências de PIS/COFINS dos meses de janeiro a outubro/06, indicadas na planilha que acompanha as autuações recebidas*

*pela Impugnante, pois lançadas mais de cinco anos após a ocorrência dos alegados fatos geradores.*

*Ressalte-se, outrossim, ser improcedente o eventual argumento de que a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN dependeria da existência de pagamento prévio dos tributos, de modo que, no caso concreto, o prazo decadencial teria início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador, mediante a aplicação do art. 173,1, do CTN.*

*A ilação exposta é improcedente por duas razões.*

*Em primeiro lugar, porque o pagamento antecipado não é pressuposto para a aplicação do prazo previsto do art. 150, § 4º, do CTN. Tanto que nem sempre a quantificação da base de cálculo do tributo necessariamente conduz à obrigação de recolhimento de qualquer importância (por exemplo, apuração de saldo credor de PIS/COFINS não-cumulativo). O que se exige para a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, é que o sujeito passivo adote todas as providências e declarações atinentes ao tributo, não se quedando omissos, obrigações estas que, na hipótese em análise, foram cumpridas pela Impugnante.*

*Em segundo lugar, porque, sem prejuízo do exposto, a Impugnante efetuou os recolhimentos de PIS/COFINS ao longo de 2006, ainda que de forma parcial na visão da Fiscalização, como se vê das DCTFs anexas (docs. 02). Logo, há que se manter a contagem do prazo de decadência no caso concreto adstrito ao disposto no art. 150, § 4º, do CTN.*

*(...)*

*2.2. Decadência do direito às exigências de IRPJ e CSLL lucro presumido dos 1º, 2º e 3º trimestres de 2006.*

*(...)*

*De acordo com a Lei 9.430/96 e as INs 93/97 e 390/04, não é necessária declaração alguma do contribuinte ou lançamento prévio da Administração e, sequer, aguardar o final do ano para que o Fisco, verificando falta ou insuficiência de pagamento, para efetuar o lançamento de ofício da diferença. A constatação de tais características afasta quaisquer dúvidas quanto à submissão do IRPJ e da CSLL (na sistemática do lucro presumido) ao regime de lançamento por homologação, razão pela qual se aplicam a eles as prescrições contidas no art. 150 do CTN, inclusive no que se refere ao início da contagem do prazo decadencial (dia seguinte ao de ocorrência do fato gerador, de acordo com o § 4º do referido art. 150).*

*Desse modo, o prazo para a cobrança das eventuais diferenças que o Fisco considerava existir em relação aos três primeiros trimestres de 2006 iniciou-se, respectivamente, em 01.04.06, 01.07.06 e 01.10.06 e encerrou-se cinco anos após tais datas. No caso, como a Impugnante somente foi intimada*

*das autuações em 07.11.11, as exigências de IRPJ e de CSLL relativas ao primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2006 devem ser canceladas.*

*(...)*

*Realmente, conforme mencionado, o mero recolhimento da exação não configura condição para caracterizar a modalidade de lançamento por homologação. A atividade de homologação compreende não só o simples pagamento feito pelo contribuinte, mas toda a atividade de reconhecimento, registro, escrituração e apuração do montante eventualmente tributável, efetuada pelo contribuinte, ou seja, todo o procedimento realizado, até porque tal atividade pode nem mesmo resultar na obrigação de recolher o tributo (por exemplo, apuração de prejuízo fiscal e/ou base negativa de CSLL). Tanto que o próprio CTN estabelece que o lançamento por homologação se dá "pelo ato em que a referida autoridade, **tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa**". De toda a forma, no caso concreto, houve recolhimento de IRPJ nos três primeiros trimestres de 2006, como vê das DCTFs e DIPJ (vide docs. 02 e 3), o que confirma a conclusão pela caducidade das exações em análise.*

*(...)*

**3. Iliquidez da autuação de IRPJ. Erro na aplicação do percentual sobre a receita bruta da Impugnante. Prestação de serviços hospitalares.**

*O montante aplicável sobre a receita bruta para fins de identificação da base de cálculo do IRPJ varia em função da atividade desempenhada pela pessoa jurídica. No que diz respeito aos serviços, verifica-se que as atividades em geral, no que estão incluídas as consultas médicas, o percentual aplicável é de 32%. De outro lado, tratando-se de receitas advindas de serviços de natureza hospitalar, como, por exemplo, os serviços laboratoriais, aplicar-se o percentual de 8% (art. 15, § 1º, III, "a" da Lei 9.249/95).*

*(...)*

*Ocorre que, a despeito de o dispositivo legal prever as duas formas de apuração da base tributável, a depender da atividade exercida pelo sujeito passivo, a Fiscalização sujeitou a totalidade das receitas supostamente omitidas ao percentual mais elevado, no valor de 32%, quando, na realidade, a Impugnante desenvolve serviços hospitalares e, portanto, os dele originários são tributáveis tendo como base 8% da receita bruta.*

*Com efeito, conforme se verifica do comprovante de inscrição e situação cadastral do CNPJ a Impugnante tem como atividade principal a prestação de atendimentos de natureza hospitalar (doc. 04 - "Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências").*

*Dessa forma, ainda que houvesse IRPJ a ser exigido de ofício, a importância deveria ter como base de cálculo 8% da receita bruta e não 32%, como imposto no caso concreto. Ao proceder de maneira diversa, a Fiscalização impôs autuação em desconformidade com a legislação tributária, por implicar a exigência de valores que não se confundem com a renda tributável na sistemática do lucro presumido.*

*O procedimento descrito torna ilíquido o lançamento de ofício de IRPJ, o que impõe o seu cancelamento ou, caso assim não se reconheça (o que se assume tão só a título de argumentação), quando menos, deve se dar a redução na exigência do tributo a partir da sua quantificação tendo como base de cálculo 8% e não 32% da receita bruta.*

#### **4. Violação ao princípio da privacidade e ao sigilo bancário.**

*A Constituição Federal prevê expressamente, em seu art. 5º, X, que "são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano moral decorrente de sua violação".*

*Segundo já decidiu o Supremo Tribunal Federal, a "tutela jurídica da intimidade constitui — qualquer que seja a dimensão em que se projete — uma das expressões mais significativas em que se pluralizam os direitos da personalidade" (Petição 577-DF, RTJ 148/371).*

*(...)*

*Um desses limites é a inafastável necessidade da quebra desses direitos ser determinada pelo Poder Judiciário. A Administração Fiscal não pode, diretamente e sem prévia autorização do Poder Judiciário, ter acesso a dados bancários dos contribuintes, violando as garantias constitucionais à privacidade e ao sigilo bancário da pessoa jurídica.*

*Com efeito, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida, que a Receita Federal do Brasil não pode ter acesso a dados bancários de contribuintes sem a devida autorização judicial:*

*(...)*

*Por esses motivos, a autuação não tem procedência e deve ser cancelada, já que viciada em sua origem, pois, para realizá-la, a Fiscalização violou direito constitucional ao sigilo bancário da Impugnante. Portanto, mesmo se fosse possível realizar um lançamento de ofício no caso concreto com base apenas e tão-somente em depósitos bancários - o que não é -, os autos de infração deveriam ser cancelados, pois realizados por meio de flagrante violação à Constituição Federal e à decisão do STF em sede de repercussão geral.*

Pelas razões acima expostas, requer a Impugnante o cancelamento das autuações.

2. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto exarou o Acórdão 14-87.197 - 3ª Turma da DRJ/RPO (e-fls. 388 a 402), de 30/07/2018, julgando improcedente a impugnação.

3. O contribuinte foi cientificado do julgado em referência em 16/08/2018 (e-fl. 411). Irresignado, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 414 a 428) em 14/09/2018 (e-fl. 412) onde enfrenta a decisão de piso com as seguintes alegações:

- a) Que a DRJ se equivocou em seu julgamento ao afirmar que o recorrente não recolheu tributos para o ano de 2006. Que houve entrega de DCTF confessando os tributos, com informações de pagamentos e que isso é suficiente para a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para prazo decadencial de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública. Por esta razão, estariam decaídos os tributos lançados de PIS/COFINS entre 01/2006 e 10/2006 e IRPJ/CSLL para os três primeiros trimestres de 2006.
- b) Que a DRJ também se equivocou quando não considerou as atividades da empresa como serviços hospitalares para fins de enquadramento no Lucro Presumido. Que a fiscalização teria que provar que as atividades da empresa não são serviços hospitalares, não cabendo a inversão do ônus da prova. Que a atividade principal da empresa é serviços clínicos de medicina. Para não enquadrar como tal, a fiscalização é que deveria demonstrar que estas atividades não foram prestadas pela empresa. Aduz, ainda, que anexaria notas, recibos e receituários que demonstrariam a prestação de serviços hospitalares no período fiscalizado.

4. Este é o relatório.

## VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator

### Admissibilidade

5. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

6. A ciência do Acórdão 14-87.197 - 3ª Turma da DRJ/RPO se deu em 16/08/2018 (e-fl. 411), sendo o recurso voluntário apresentado em 14/09/2018 (e-fl. 412). Logo, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

**Preliminar**

7. O recorrente inicia seu recurso se insurgindo contra o julgado de piso que não acolheu seu argumento de decadência de parte dos tributos lançados. Sustenta que houve entrega de DCTF confessando os tributos, com informações de pagamentos e que isso é suficiente para a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para prazo decadencial de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública. Por esta razão, estariam decaídos os tributos lançados de PIS/COFINS entre 01/2006 e 10/2006 e IRPJ/CSLL para os três primeiros trimestres de 2006.

8. Compulsando os autos, se percebe que a Autoridade Fiscal anexou ao processo resumo por semestre das DCTF entregues para 2006, com os valores totalizados por tributo confessado (e-fls. 75 e 76).

9. Já o contribuinte, em sua impugnação, anexou cópia integral das DCTF do ano de 2006 (e-fls. 303 a 326 e 334 a 256), onde as totalizações conferem com os espelhos anexados pela Autoridade Fiscal:

Cod. Receita	Tributo	Período	Valor	E-folha	Total por semestre
2089	IRPJ Lucro Presumido	1º tri 2006	940,80	305	1.890,00
2089	IRPJ Lucro Presumido	2º tri 2006	949,20	306	
2372	CSLL Lucro Presumido	1º tri 2006	423,36	313	850,50
2372	CSLL Lucro Presumido	2º tri 2006	427,14	314	
8109	PIS	01/2006	85,80	315	511,90
8109	PIS	02/2006	84,44	316	
8109	PIS	03/2006	84,57	317	
8109	PIS	04/2006	86,78	318	
8109	PIS	05/2006	85,48	319	
8109	PIS	06/2006	84,83	320	511,90
2172	COFINS	01/2006	396,00	321	2.362,50
2172	COFINS	02/2006	389,70	322	
2172	COFINS	03/2006	390,30	323	
2172	COFINS	04/2006	400,50	324	
2172	COFINS	05/2006	394,50	325	
2172	COFINS	06/2006	391,50	326	2.362,50
2089	IRPJ Lucro Presumido	3º tri 2006	946,80	336	1.666,50
2089	IRPJ Lucro Presumido	4º tri 2006	719,70	337	
2372	CSLL Lucro Presumido	3º tri 2006	426,06	343	749,93
2372	CSLL Lucro Presumido	4º tri 2006	323,87	344	

8109	PIS	07/2006	85,48	345	
8109	PIS	08/2006	85,15	346	
8109	PIS	09/2006	85,80	347	
8109	PIS	10/2006	64,11	348	
8109	PIS	11/2006	64,57	349	
8109	PIS	12/2006	66,24	350	451,35
2172	COFINS	07/2006	394,50	351	
2172	COFINS	08/2006	393,00	352	
2172	COFINS	09/2006	396,00	353	
2172	COFINS	10/2006	295,90	354	
2172	COFINS	11/2006	298,02	355	
2172	COFINS	12/2006	305,71	356	2.083,13

10. Então, não resta dúvida que o contribuinte declarou em DCTF os tributos IRPJ e CSLL para todos os 4 trimestres de 2006, assim como confessou débitos de PIS e COFINS para todos os meses de 2006.

11. Relativo à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSIONAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do

direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

12. Interpretando o julgado acima, a Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº 9101-005.367, proferido em 9 de março de 2021, assim se pronunciou:

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a declaração prévia do débito.

(...)

Acrescente-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça também aprovou a Súmula 555 segundo a qual: *Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.*

(...)

13. O contribuinte foi cientificado dos autos de infração em 07/11/2011 (e-fl. 225). Adotando a linha da ilustre Conselheira, como houve declaração e confissão de débitos através de DCTF para os tributos IRPJ e CSLL para todos os 4 trimestres de 2006, assim como de PIS e COFINS para todos os meses de 2006, aplicando o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, conclui-se que já tinha sido atingido pela decadência tributária, no momento do lançamento, o IRPJ e CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2006, assim como o PIS e COFINS dos períodos 01/2006 a 10/2006.

14. Acolhe-se, então, a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente para exonerar os lançamentos de IRPJ e CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2006 e do PIS e COFINS dos períodos 01/2006 a 10/2006.

### Mérito

15. O recorrente também se insurgiu contra o julgado de piso por não ter acolhido sua argumentação de que suas atividades são serviços hospitalares para fins de enquadramento no Lucro Presumido. Explica que a atividade principal da empresa é serviços clínicos de medicina e que a fiscalização, para não enquadrar como tal, deveria demonstrar que estas atividades não foram prestadas pela empresa.

16. Pois bem. Na época dos fatos geradores (2006 e 2007) assim era previsto no art. 15 da Lei nº 9.249/95 no que tange a alíquota de presunção de lucro de prestadores de serviço para tributação de IRPJ:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - **trinta e dois por cento**, para as atividades de:

a) **prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; (grifo próprio)**

17. Primeiro importante ressaltar que a regra geral para as atividades de prestação de serviços é o percentual de presunção de base de cálculo de IRPJ de 32%. Como exceção, serviços hospitalares tiveram o benefício de ter a mesma base de cálculo das demais empresas, de 8%.

18. O grande debate em tela é o que seriam os “serviços hospitalares”.

19. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.116.399/BA, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, abordou a conceituação de "serviços hospitalares" previsto na legislação acima citada, com a seguinte ementa:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES". INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO. ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, **poder-se restringir o benefício fiscal**, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), **porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde)**. Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".

3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares "**aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde**", de sorte que, "**em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas**

**médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos".**

4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a **redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal**, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido. (*grifos próprios*)

20. Da ementa acima, se destaca que a redução da alíquota de presunção para 8% para serviços hospitalares foi considerada um benefício fiscal a este segmento, os excluindo do grupo de prestadores de serviços.

21. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, então, exarou a Nota PGFN/CRJ nº 359/2017 onde direciona a aplicabilidade da decisão tomada no Recurso Especial nº 1.116.399/BA, acima citado. Nesta, concluiu-se que não é obrigatório o desenvolvimento da atividade no interior do ambiente hospitalar para que seja enquadrado no conceito de serviço hospitalar. Entendeu-se que devem ser considerados serviços hospitalares "*aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde*", "*excluindo-se as simples consultas médicas*".

22. Frente a esta realidade posta, se faz necessário identificar quais os serviços prestados pela recorrente, agrupando quais seriam "serviços hospitalares", que se enquadrariam na presunção de lucro de 8% sobre a receita bruta para fins de IRPJ, e quais seriam "demais serviços", que iriam para a regra geral, submetendo-se à presunção de lucro de 32%.

23. Compulsando os autos, se identificada que a última alteração contratual que versou sobre o objetivo social da empresa está presente nas e-fls. 36 a 38, datada de 01/10/2002, onde o art. 3º assim prevê:

Cláusula 3a: A Sociedade terá por objetivo social a prestação de serviços Médicos de natureza ambulatorial, hospitalar, laboratorial e congêneres, podendo,

inclusive, para atingir tal fim, operar planos privados de assistência à saúde, fazendo-o através de meios de execução próprios e/ou contratando terceiros técnica e legalmente habilitados para tanto.

24. Pela simples leitura do objetivo social da empresa não é possível afirmar se as prestações de serviços realizadas no ano fiscalizado eram referentes à prestação de serviços hospitalares ou não.

Lembra-se que o lançamento objeto da lide foi constituído por presunção legal de omissão de receita por depósito bancário de origem não comprovada, com base no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Desta sorte, o fiscalizado, à época, foi intimado a comprovar “a origem dos depósitos e créditos realizados em suas contas correntes bancárias” (e-fl. 209). Em resposta, o contribuinte se pronunciou nestes termos (e-fl. 218):

EM ATENDIMENTO AO TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL DE 18/08/2011. INFORMAMOS QUE NÃO LOCALIZAMOS A DOCUMENTAÇÃO QUE COMPROVE A ORIGEM DOS DEPÓSITOS E CRÉDITOS REALIZADOS NAS CONTAS CORRENTES BANCÁRIAS CONSTANTES DOS DEMONSTRATIVOS ANEXOS.

25. A Autoridade Fiscal, então, não possuía nenhum indício de que os serviços prestados pela fiscalizada seriam serviços hospitalares, já que o fiscalizado nada apresentou que assim demonstrasse. Logo, foi aplicada a presunção de lucro de 32% sobre a receita bruta para fins de IRPJ, já que a presunção reduzida para serviços hospitalares é um benefício fiscal que precisar estar provado.

26. O julgado de piso assim se pronunciou sobre este tema:

Portanto, para o deslinde da controvérsia, é necessário examinar se a Contribuinte dedicava-se (à época dos fatos geradores objeto do lançamento) à efetiva prestação de serviços hospitalares, nos termos do conceito consolidado pelo STJ em sede de recursos repetitivos e vinculante à RFB.

Ocorre que, em sua defesa, a Impugnante **não demonstra a efetiva prestação de serviços hospitalares**, nos termos do conceito consolidado pelo STJ em sede de recursos repetitivos, não demonstrando, específica e pormenorizadamente, **quais as atividades por ela desenvolvidas que estariam abrangidas por este conceito, não restritas às simples consultas médicas**. Em seu contrato social, apenas consta como objetivo "a prestação de serviços médicos e odontológicos, de natureza ambulatorial, hospitalar e atividades -congêneres e afins".

Desta forma, não há como identificar as atividades desempenhadas pela Impugnante que poderiam ser enquadradas como "serviços hospitalares", pois não houve por parte dela a discriminação e/ou comprovação de receitas auferidas conforme a natureza dos serviços prestados. Não há, portanto, como inferir que ela realmente desenvolvia "serviços hospitalares", à luz do conceito adotado pelo STJ e hoje incorporado pela RFB.

27. Pelo que se extrai do julgado acima, restou claro que faltava, no processo, comprovação de que os valores lançados eram referentes a serviços hospitalares.

28. O recorrente, então, traz no seu Recurso Voluntário:

Se o exposto acima não bastasse, deve-se ter presente, em segundo lugar, que, embora entenda que a natureza dos serviços prestados já esteja devidamente comprovada nos autos, com a juntada do contrato social e do seu cartão de CNPJ, **a Recorrente anexará, a fim de afastar qualquer dúvida, comprovantes (notas, recibos, receituários, etc.) de prestação dos serviços hospitalares em 2006 e 2007 (serviços médicos por imagem, de hemoterapia, exames laboratoriais, transfusão de sangue em procedimentos ambulatoriais, etc.), o que demonstra o direito à aplicação do percentual de 8% no lucro presumido, ao invés daquele aplicado de ofício pela Fiscalização de 32%. (grifo próprio)**

29. Contudo, apesar de ter expressado no Recurso Voluntário que apresentaria provas que demonstrassem que as receitas omitidas fruto do lançamento seriam de serviços hospitalares, não há um documento anexado junto com o recurso.

30. A obrigatoriedade de apresentação das provas é de quem alega, conforme arrimado no Código de Processo Civil, em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

31. Como se percebe, não há provas no processo que demonstre que a receita omitida seja oriunda da efetiva prestação de serviços hospitalares. Desta sorte, não se acolhe a pretensão de redução da presunção de lucro de 32% para 8% sobre a receita bruta para fins de IRPJ.

### Dispositivo

32. Diante do exposto, acolho a preliminar de decadência relativa aos lançamentos de IRPJ e CSLL do 1º, 2º e 3º trimestres de 2006, assim como o PIS e COFINS dos períodos 01/2006 a 10/2006, e, no mérito, na parte não atingido pela decadência, nego provimento ao Recurso Voluntário.

33. É como voto.

*Assinado Digitalmente*

Luis Angelo Carneiro Baptista

