



|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>18470.722208/2012-54</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1004-000.363 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 6 de fevereiro de 2026                          |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | UTI - RIO SOCIEDADE CIVIL LTDA.                 |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

O Termo de Verificação Fiscal, onde constam detalhadamente as irregularidades constatadas, faz parte integrante do auto de infração, atendendo aos requisitos formais exigidos pelo artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972. O TVF integra o procedimento administrativo de constituição do crédito tributário e funciona como memória da fiscalização.

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

Ano-calendário: 2008

ARBITRAMENTO DO LUCRO. PRESSUPOSTOS. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL.

Autoriza-se o arbitramento do lucro quando a escrituração revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real, nos termos do artigo 530, inciso II do RIR/1999. Caracteriza-se a imprestabilidade da escrituração quando o contribuinte, apesar de sucessivas intimações, não apresenta documentação fiscal que permita verificar a veracidade e exatidão dos lançamentos contábeis, notadamente notas fiscais, recibos e documentos bancários que comprovem as operações registradas.

ARBITRAMENTO DO LUCRO. COEFICIENTE APLICÁVEL. SERVIÇOS HOSPITALARES. ARTIGO 16 DA LEI 9.249/1995.

Para fins de arbitramento do lucro, o coeficiente aplicável às atividades de prestação de serviços hospitalares é de 8% acrescido de 20%, totalizando 9,6%, conforme artigo 16 da Lei 9.249/1995. Havendo comprovação

documental da prestação de serviços médicos de terapia intensiva, aplica-se o coeficiente de 9,6%, não sendo cabível a aplicação do coeficiente de 38,4% previsto para prestação de serviços em geral.

ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. ARTIGO 537, PARÁGRAFO ÚNICO, DO RIR/1999. INAPLICABILIDADE.

O artigo 537, parágrafo único, do RIR/1999, que determina a aplicação do percentual mais elevado quando não for possível identificar a atividade a que se refere a receita omitida em pessoa jurídica com atividades diversificadas, pressupõe duas condições cumulativas: exercício de atividades diversificadas e impossibilidade de identificação da atividade específica. Não se aplica o dispositivo quando todos os elementos constantes dos autos demonstram univocamente o exercício de uma única atividade e quando é possível identificar a natureza da atividade exercida.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI 9.430/1996. ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos, nos termos do artigo 42 da Lei 9.430/1996. Trata-se de presunção *juris tantum* que inverte o ônus da prova, competindo ao contribuinte demonstrar documentalmente que os depósitos não constituem receita tributável. A mera alegação de que os depósitos teriam origem em empréstimos de empresas com sócios comuns, desacompanhada de contratos de mútuo, identificação das empresas mutuantes, demonstração de capacidade financeira das mutuantes ou qualquer outra documentação comprobatória, não constitui prova hábil e idônea para elidir a presunção legal.

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

Ano-calendário: 2008

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS OMITIDAS. ARTIGO 24, § 2º DA LEI 9.249/1995.

O valor da receita omitida deve ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, COFINS, PIS e contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita, nos termos do artigo 24, § 2º da Lei 9.249/1995. As receitas omitidas identificadas pela fiscalização, sejam as contabilizadas, mas não declaradas na DIPJ, sejam os depósitos bancários de origem não comprovada, constituem receitas da atividade de

prestação de serviços da contribuinte, enquadrando-se no conceito de receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS no regime cumulativo.

DECISÃO DO STF SOBRE CONCEITO DE FATURAMENTO. RE 357.850/RS E RE 585.235/MG. INAPLICABILIDADE.

As decisões do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários 357.850/RS e 585.235/MG, que declararam a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/1998 e estabeleceram que receita bruta e faturamento se referem exclusivamente às vendas de mercadorias e prestação de serviços, não se aplicam à hipótese de tributação de receitas omitidas decorrentes da própria atividade operacional da empresa. Não se trata de ampliar a base de cálculo para incluir receitas não operacionais, mas de tributar receitas operacionais que foram omitidas da declaração e que deveriam ter sido tributadas no momento de sua ocorrência.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para determinar a aplicação do coeficiente de arbitramento de 9,6% (8% acrescido de 20%). Votou pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir Jose Dalle Lucca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

**RELATÓRIO**

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 428/443 que, por unanimidade de votos, não acolheu as preliminares de nulidade e, no mérito, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Trata-se de Autos de Infração, às fls. 303-336, lavrados para exigir de UTI - RIO SOCIEDADE CIVIL LTDA, pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Presumido, crédito tributário de IRPJ e demais tributos constituídos reflexamente, no montante de R\$ 2.180.981,33, relativo ao ano-calendário de 2008, cf. demonstrativo consolidado à fl. 2, reproduzido na tabela abaixo, em virtude de haver sido detectada omissão de receita e

| Tributo            |            | Juros de Mora (até 02/2012) | Multa proporcional (75%) | Total por Auto de Infração |
|--------------------|------------|-----------------------------|--------------------------|----------------------------|
| IRPJ               | 605.034,58 | 217.221,73                  | 453.775,93               | 1.276.032,24               |
| CSLL               | 188.710,36 | 67.705,94                   | 141.532,75               | 397.949,05                 |
| COFINS             | 196.573,30 | 72.709,23                   | 147.429,94               | 416.712,47                 |
| PIS                | 42.590,85  | 15.753,61                   | 31.943,11                | 90.287,57                  |
| <b>Total Geral</b> |            |                             |                          | <b>2.180.981,33</b>        |

2. Segundo o Termo de Verificação Fiscal - TVF, às fls. 292-302, a Fiscalização se iniciou em 26/01/2011 e sucessivas vezes intimou a fiscalizada a apresentar livros fiscais - em papel ou em meio magnético - e documentos societários.

3. Com efeito, em 11/04/2011, a Fiscalização requereu que UTI - Rio demonstrasse a composição das receitas de prestação de serviços contabilizadas na conta 4.1.1.02.001 - Recebimentos Diversos, na importância de R\$ 2.769.301,29, devidamente respaldadas em documentos fiscais e comerciais, entretanto, não foi atendida. Em seguida, constatou que o endereço declarado pela entidade no CNPJ, estava abandonado.

4. Intimou então o seu responsável legal a regularizar sua situação cadastral, o qual alegou que a sociedade empresária não estava ativa, mas não pedira baixa de seu registro no CNPJ, porque ainda aguardava receber créditos por serviços prestados em exercícios anteriores.

5. O TVF acrescenta que, no ano-calendário de 2008, sob investigação, a DIPJ da fiscalizada indicava receitas iguais a zero, a despeito de registrar em sua escrituração contábil (na conta *Receita Operacional Bruta - Recebimentos Diversos - Receitas de Convênios*) a referida movimentação de R\$ 2.769.301,29.

6. Sucederam-se novas intimações entre setembro e dezembro de 2011, às fls. 37-39, 60-61 e 72-73, por meio das quais a Autoridade Fiscal *a quo* requisitou a comprovação, por meio de documentos contábeis e bancários, a origem e a natureza das movimentações registradas na contabilidade da fiscalizada.

7. Em face da inércia contumaz da pessoa jurídica, em 17/02/2012, a Fiscalização lavrou Termo de Constatação e Intimação, às fls. 131-132, por meio do qual registrou formalmente a omissão da contribuinte e a ausência de documentação hábil e idônea que desse suporte à sua escrita contábil.

8. O TVF registra em seguida:

*Como exemplo, verifica-se em janeiro de 2008, que o Contribuinte foi intimado a comprovar a origem e a contabilização de transferências bancárias efetuadas em sua conta corrente mantida no Banco Bradesco ag. 129, c/c 144405-0, no valor de*

R\$ 29.500,00. Na sua contabilidade não houve lançamentos a débito da conta contábil 1.1.1.02.002 -Bradesco.

Outro exemplo verifica que em janeiro de 2008 o Contribuinte foi intimado a comprovar a origem e a contabilização de transferências bancárias e depósitos efetuados em sua conta corrente mantida no Banco do Brasil ag. 3437-1, c/c 18377-6, no valor de R\$ 478.100,00. Entretanto, em sua contabilidade só há lançamento a débito da conta contábil 1.1.1.02.003 -Brasil do valor da Receita de Convênios de R\$ 93.250,00. Em março não houve lançamentos a débito da conta contábil 1.1.1.02.003 — Brasil, mas houve depósitos e transferência de recursos em conta bancária de R\$ 309.100,00, objeto de intimado ao Contribuinte para comprovar a origem e a contabilização dos recursos recebidos. Outras inconsistências se dão para os demais meses de 2008. Tudo conforme planilha anexa ao presente Termo.

9. A Fiscalização acrescenta que, em dezembro de 2011, por meio de carta endereçada ao Fisco, UTI Rio teria alegado que as movimentações bancárias referidas, derivariam de mútuos entre pessoas jurídicas pertencentes aos mesmos titulares da fiscalizada. Tal explicação, porém, ainda uma vez foi apresentada desprovida de documentação hábil para comprová-la e, por esse motivo, não foi acolhida. Como consequência, as importâncias contabilizadas ou depositadas sem respaldo material objetivo foram interpretadas como omissão de receita.

10. Ademais, como a escrita contábil da pessoa jurídica, pelos motivos expostos, revelava indícios de vícios, erros ou deficiências que a tornava imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real da entidade, a Fiscalização decidiu apurar os tributos devidos pelo método do arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, do Decreto nº 3.000 de 1999 - RIR de 1999, em vigor à época dos fatos.

11. Foram enquadradas como omissão de receita, acrescenta, tanto os depósitos bancários de origem não comprovada, quanto as importâncias consignadas na escrituração contábil, mas omitidas da DIPJ do A/C 2008 e que, por conseguinte, não constaram da DCTF do período.

12. Foi, também, iniciado Processo Administrativo destinada a declarar a inaptidão da fiscalizada perante o CNPJ, com base nos art. 37, II, e 39 da Instrução Normativa RFB nº 1.183 de 2011.

#### **Ciência e Impugnação**

A contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 19/03/2012, cf. documento às fls. 337, e apresentou impugnação em 18/04/2012, a qual foi juntada às fls. 349-359, dos autos, acompanhada de documentos pessoais e societários às fls. 360-365 e documentos comprobatórios às fls. 366-375.

#### **Impugnação**

13. A impugnante afirma, em primeiro lugar, que explora a atividade de prestação de serviços na área médica a pacientes ambulatoriais, ou internados em sua própria sede ou em hospitais de terceiros, cf. CNAE 8610-1/01. Para exercer tal atividade, declara que dispunha de licença concedida pela Vigilância Sanitária do estado do Rio de Janeiro e que, no ano-calendário de 2008, prestou serviços hospitalares de UTI neonatal e pediátrica em caráter emergencial à Prefeitura Municipal de Duque de Caxias-RJ, cf. documentação às fls. 366-375.

14. Declara que esses serviços prestados eram remunerados por meio de depósitos em conta corrente no Banco do Brasil, em seguida, descreve o histórico das intimações recebidas durante a Ação Fiscal, e alega que entregou à Fiscalização apenas as cópias dos extratos bancários - e não todos os documentos requeridos -, porque não havia encontrado as " notas fiscais, recibos emitidos etc".

#### **Nulidade do arbitramento do lucro**

15. Argumenta que a Fiscalização não apontou as falhas ou erros que tornaram imprestável a escrita contábil da impugnante a ponto de justificar o arbitramento do lucro

constante dos Autos de Infração. Teria havido, assim, violação ao art. 142 do CTN e também ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, inquinando de nulidade a exigência fiscal em tela, cf. extensão jurisprudência que traz ao conhecimento.

16. Acrescenta que o TVF, "*que não é parte integrante do auto de infração*", não dispõe da precisão exigida para um lançamento tributário, haja vista que a peça está repleta de expressões vagas como "*alguns*", "*uns poucos*" ou "*outros*", o que denotaria um trabalho de Fiscalização excessivamente simplificado, incompatível com a estrita vinculação exigida para a constituição do crédito tributário.

17. Argumenta que, durante a Ação Fiscal, a contabilidade da impugnante foi considerada consistente, a ponto de lhe haverem sido requeridas, em duas ocasiões, notas fiscais ou recibos emitidos de lançamentos nela consignados.

18. Aduz que não foi questionada a respeito dos supostos erros ou falhas, até o momento da lavratura dos Autos de Infração atacados, e que a Autoridade Fiscal deveria tê-la intimada para regularizar os equívocos eventualmente existentes. Refere jurisprudência sobre a matéria.

19. Ademais, os exemplos mencionados pela Fiscalização, continua, não seriam suficientes para justificar o procedimento mais gravoso, pois, segundo a impugnante:

*34. Ora, o exemplo de dois depósitos não contabilizados sequer são suficientes para que toda a escrituração relativa ao ano-calendário de 2008 fosse desprezada, máxime quando a fiscalização pode utilizar-se da presunção de omissão de receitas autorizada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Se fosse o caso de arbitramento, deveria então ater-se ao trimestre em que houve a deficiente demonstração da imprestabilidade.*

20. Requer a nulidade dos lançamentos por esses motivos.

Erro de enquadramento de atividade

21. A Fiscalização teria cometido um erro ao enquadrar a atividade exercida pela impugnante como prestação de serviços gerais, a despeito de ela atuar no atendimento médico a pacientes ambulatoriais ou internados, cf. se depreende da alteração contratual arquivada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas em 22/09/2000 e no CNAE 8610-1/01 declarado no CNPJ.

22. Tal erro de enquadramento repercutiu na base de cálculo dos tributos lançados, haja vista que o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995 estipula que o coeficiente de arbitramento do lucro para contribuintes que, no ano-calendário de 2008, exerciam atividades de prestação de serviços em geral era de 38,4%, enquanto para a atividade de prestação de serviços hospitalares alcançava tão-somente 9,6%.

23. Para dar respaldo à sua argumentação, a impugnante traz ao conhecimento declaração da Prefeitura de Duque de Caxias-RJ, à fl. 379, por meio da qual o senhor secretário municipal de saúde atesta haver contratado UTI Rio para prestar serviços médicos de terapia intensiva no período de janeiro a dezembro de 2008.

24. Tais receitas foram escrituradas no livro diário e sobre elas deveria incidir o percentual de 9,6% (8% acrescido de 20%) e essa seria a origem dos depósitos recebidos em sua conta no Banco do Brasil.

25. Pleiteia a nulidade dos autos em virtude do erro de enquadramento cometido.

#### **Depósitos bancários e Receitas**

26. Alega que os depósitos bancários mencionados pela Fiscalização não podem ser considerados receitas ou renda, nem evidenciam por si mesmos acréscimo patrimonial tributável e, por esse motivo, para que pudesse tributá-los a Autoridade Lançadora deveria comprovar a ocorrência da hipótese de incidência dos tributos constituídos.

27. Insiste na tese de que a origem dos valores depositados em suas contas correntes seriam empréstimos provenientes de outras sociedades empresárias com sócios comuns. Tais valores, conclui, não seriam tributáveis, porque não constituiriam receita ou renda.

28. A exação em tais circunstâncias, violaria o art. 43, do CTN, que exige a prova de acréscimo patrimonial, como sendo produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos e, desse modo, deveria ser declarada insubsistente.

**Inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada**

29. Argumenta que o arbitramento do lucro e a natureza das receitas auferidas implicaram que o PIS e a COFINS fossem constituídos segundo o regime cumulativo, cuja base de cálculo é o faturamento nos termos do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998.

30. O critério de apuração adotado pela Lei, porém, implicou o alargamento da base de cálculo de ambas as contribuições, o que foi declarado inconstitucional pelo plenário do STF por ocasião do julgamento do RE nº 357.850/RS; posteriormente, foi atribuída Repercussão Geral a essa decisão, em 10/09/2008, quando do julgamento do RE nº 585.235/MG e, por fim, o art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998, foi revogado pelo art. 70, XII, da Lei nº 11.941, 2009.

31. De acordo com o entendimento do STF, os termos *receita bruta* e *faturamento* são sinônimos e se aplicam às vendas de mercadorias e à prestação de serviços desse modo, ingressos com origem comprovada - ainda que não escrituradas -, mas que não se enquadram no conceito de receita bruta não devem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo.

32. Alega que há divergência entre o o TVF e os Autos de Infração. No Termo de Verificação Fiscal consta que foram considerados como omissão de receita tanto os depósitos bancários de origem não comprovada, quanto os valores de receitas não declaradas em DIPJ; no Auto de Infração do IRPJ, contudo, as receitas escrituradas foram consideradas receitas operacionais omitidas, enquanto os depósitos, receita operacional.

33. Argumenta que, se a receita de prestação de serviços gerais é distinta da proveniente de depósitos bancários de origem não comprovada, esses últimos não poderiam compor as bases de cálculos do PIS ou da COFINS, uma vez que não constituem receita bruta de prestação de serviços.

**Petitório**

34. Requer, por fim, o cancelamento in totum dos autos de infrações em tela.

35. É o que importa relatar.

3.A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) proferiu decisão assim ementada:

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

Ano-calendário: 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO. HIPÓTESES DE NULIDADE.

As causas de nulidade de um feito se restringem aquelas previstas na legislação do Processo Administrativo em geral e do Processo Administrativo Fiscal - PAF, em particular, sem as quais não há que se cogitar de nulidade.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelos sujeitos passivos, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

No que tange às Decisões Judiciais referidas os julgados não contam igualmente com força vinculante na forma disciplinada pelo Ministério da Fazenda para seu acolhimento pelos Órgãos do Contencioso Administrativo.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. UTILIZAÇÃO NOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

Os Termos de Verificação Fiscal são documentos que descrevem os fatos apurados em um procedimento fiscal e, desse modo, são parte integrante dos Autos de Infração.

OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. COMPROVAÇÃO DE ORIGEM DE RECURSOS.

Correto o lançamento fundado na ausência de comprovação da origem dos depósitos bancários, por constituir-se presunção legal de omissão de receitas, expressamente autorizada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2008

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

Na sistemática não cumulativa, o PIS/Pasep e Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, nelas incluídas as receitas operacionais e não operacionais, as quais não podem ser excluídas da base de cálculo respectiva, nos termos da legislação de incidência.

LANÇAMENTO DECORRENTE. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP e COFINS.

Aplica-se à tributação do PIS, da CSLL e da COFINS, a solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito. Portanto, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em que reedita *ipsis litteris* os argumentos da sua impugnação, com base nos tópicos assim resumidos:

- **Preliminar de nulidade do auto de infração:** A Recorrente sustenta que o auto de infração não descreve adequadamente os fatos que tornaram a escrituração imprestável para fins do arbitramento, limitando-se à afirmação genérica de que existem erros e falhas que seriam enumerados, mas que nunca foram efetivamente especificados. Argumenta que esta ausência de descrição factual viola o artigo 142 do Código Tributário Nacional, que exige a determinação da matéria tributável, e o artigo 10, inciso III, do Decreto 70.235, de 1972, que estabelece como conteúdo obrigatório do auto de infração a descrição do fato.

Alega que o Termo de Verificação Fiscal, que não integraria o auto de infração, utiliza expressões vagas como “alguns”, “uns poucos” e “outros”, denotando excessiva simplificação dos trabalhos de auditoria incompatível com atividade estritamente vinculada. Durante toda a ação fiscal o auditor teria considerado a escrita consistente, tanto que por duas vezes foram requeridas notas fiscais ou recibos emitidos, somente ao final da ação tendo considerado abruptamente a escrituração como imprestável, sem ter intimado o contribuinte a regularizar especificamente os erros ou falhas apontados.

- **Ilegal apuração do lucro arbitrado e coeficiente incorreto:** Aduz que a fiscalização entendeu que a atividade exercida pela recorrente era de

prestação de serviços gerais, aplicando coeficiente de arbitramento de 38,4%, quando o objeto social e o CNPJ indicam que a atividade era prestação de serviços na área médica a pacientes ambulatoriais ou internados, com CNAE 8610-1/01 correspondente a atividades de atendimento hospitalar. Durante toda a ação fiscal nunca foi apontado qualquer exercício de ato não previsto pelo objeto social, que também nunca foi questionado.

Argumenta que atribuir atividade distinta da do objeto social repercute na base de cálculo do imposto, pois o coeficiente de arbitramento do lucro para prestação de serviços em geral seria de 38,4%, enquanto para prestação de serviços hospitalares seria de 9,6%, conforme artigo 16 da Lei 9.249, de 1995. Indica que base de cálculo de tributo é matéria sujeita a estrita legalidade tributária conforme artigo 150 da Constituição Federal e artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Apresenta declaração emitida em abril de 2012 pela Prefeitura Municipal de Duque de Caxias atestando que a recorrente prestou em 2008 serviços de UTI Neonatal e Pediátrica em caráter emergencial, serviços em conformidade com o seu objeto social e com a licença da Vigilância Sanitária Estadual. Sobre tais valores de receita da atividade exercida e escriturados no Livro Diário deveriam incidir o coeficiente de arbitramento de 8% acrescido de 20%, condizente com a natureza dos serviços prestados.

Sustenta que nunca poderia ter sido adotado o coeficiente de arbitramento igual a 32% mais 20%, pertinente às empresas que têm receitas da prestação de serviços em geral, tratando-se de erro de direito inconceivelmente praticado por auditor fiscal que tem o dever de aplicar a lei em seus estritos termos. Argumenta que o mesmo coeficiente incorreto foi aplicado sobre os valores considerados como receitas omitidas oriundas de depósitos bancários não comprovados, quando não há provas de que a empresa tenha exercido atividades distintas ou diversas daquela em relação à qual auferiu receitas da Prefeitura de Duque de Caxias.

- **Illegalidade da consideração de depósitos bancários como receita omitida:** Sustenta que depósito bancário não é receita nem renda nem evidencia por si só acréscimo patrimonial apto a ser tributado pelo Imposto de Renda, tratando-se de simples ingresso de valores. Por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional e mesmo sob o regime da Lei 9.430, de 1996, para que fosse possível tributar os depósitos bancários caberia à autoridade fiscal provar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, provando seu consumo ou o benefício do contribuinte.

Afirma que os valores depositados nas contas correntes têm origem em empréstimos originados em empresas em que há sócio em comum, de modo que justificada está a origem dos recursos, não havendo nada a que se tributar, até porque empréstimo não se trata de receita nem de renda. A cobrança de imposto e contribuições sobre valores de depósitos bancários seria ilegal por afrontar o artigo 43 do Código Tributário Nacional, que exige a prova de acréscimo patrimonial como sendo produto do trabalho ou do capital ou da combinação de ambos. A aplicação da norma do artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, infringiria as normas a ela superiores, quais sejam o artigo 43

- **Base de cálculo do PIS e da COFINS:** Argumenta que por força do arbitramento do lucro, sujeita-se no ano-calendário de 2008 ao regime de PIS e COFINS cumulativo, cujos fatos geradores são o faturamento mensal e cuja base de cálculo é o faturamento correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, conforme artigo 3º da Lei 9.718, de 1999.

Explica que o §1º do artigo 3º da Lei 9.718, de 1998, que alargava a base de cálculo do PIS e da COFINS, foi declarado inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 2005 no julgamento do Recurso Extraordinário 357.850/RS, posteriormente tendo sido aplicado o instituto da Repercussão Geral no julgamento do Recurso Extraordinário 585.235/MG em 2008, e finalmente tendo sido revogado pelo inciso XII do artigo 70 da Lei 11.941, de 2009. Para o Supremo Tribunal Federal, as expressões receita bruta e faturamento deveriam ser tomadas como sinônimas, jungidas às vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Argumenta que no presente caso o critério adotado não foi consistente, pois no auto de infração de IRPJ as receitas escrituradas foram consideradas como receita operacional omitida de prestação de serviços gerais utilizando o código 001, enquanto os depósitos foram considerados como depósitos bancários de origem não comprovada utilizando o código 002. Se a receita da atividade prestação de serviços gerais é considerada distinta dos depósitos bancários de origem não comprovada, resta claro que os valores desta última não podem compor as bases de cálculo seja da COFINS seja do PIS, uma vez que não se encontram jungidos ao conceito de receita bruta da prestação de serviços. O critério de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, consistente na soma da receita declarada com os depósitos de origem não comprovada, não encontra respaldo em lei, vez que de faturamento não se trata, sendo inclusive distinto daquele utilizado na mesma ação fiscal para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda.

5.É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

7.Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, do ano-calendário de 2008, lavrados em decorrência da omissão de receitas. No curso do procedimento fiscal, foram identificadas as seguintes inconsistências:

- Divergência entre DIPJ e contabilidade: A empresa apresentou sua DIPJ pelo Lucro Presumido com receitas zeradas, em desacordo com sua escrituração contábil, que registrava Receita Operacional Bruta (Recebimentos Diversos, Receitas de Convênios) no valor de R\$ 2.769.301,29.
- Não apresentação de documentação: Apesar de diversas intimações, a contribuinte não apresentou a documentação solicitada, incluindo notas fiscais, recibos, arquivos eletrônicos da contabilidade e justificativas para diversos depósitos bancários.
- Vícios na escrituração contábil: A escrituração continha vícios e deficiências que a tornaram imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária. Verificou-se que valores creditados nas contas correntes não foram contabilizados adequadamente.

8.Com base nos extratos bancários apresentados pela contribuinte e na análise da contabilidade, a fiscalização apurou, no fundamento no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, omissão de receitas no total de R\$ 3.783.142,65, decorrente de depósitos bancários cuja origem não foi comprovada, a saber:

- Banco Bradesco (ag. 129, c/c 144405-0): R\$ 316.818,65 em depósitos não comprovados e não contabilizados, distribuídos ao longo do ano de 2008.
- Banco do Brasil (ag. 3437-1, c/c 18377-6): R\$ 3.466.462,50 em valores creditados, dos quais apenas R\$ 2.483.360,75 foram contabilizados como Receitas de Convênios, resultando em omissão de R\$ 983.101,75.

9.Diante da impossibilidade de apurar o lucro real devido à falta de acesso aos documentos que embasaram a escrituração contábil, a fiscalização aplicou o arbitramento do lucro, conforme previsto no artigo 530, inciso II, do RIR/1999, que autoriza tal procedimento quando a escrituração revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável.

### **PRELIMINAR: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

10.A Recorrente alega que o auto de infração padeceria de nulidade insanável por não descrever adequadamente os fatos que tornaram a escrituração imprestável, limitando-se a mencionar genericamente que haveria erros e falhas a serem enumerados sem efetivamente enumerá-los. Alega que tal omissão violaria o artigo 142 do Código Tributário Nacional, que exige a determinação da matéria tributável, bem como o artigo 10, inciso III, do Decreto 70.235, de 1972, que estabelece como conteúdo obrigatório do auto de infração a descrição dos fatos.

11.A argumentação não merece prosperar.

12.O artigo 10 do Decreto 70.235, de 1972, estabelece os requisitos formais obrigatórios do auto de infração, dispondo que a peça deve conter a qualificação do autuado, o local, data e hora da lavratura, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la, e a assinatura do autuante com indicação de seu cargo e matrícula. O cumprimento desses requisitos visa assegurar ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, permitindo que conheça com precisão os fundamentos da exigência fiscal e possa contestá-los adequadamente.

13.No caso concreto, verifica-se que os autos de infração lavrados contêm todos os elementos formais exigidos pela legislação. A qualificação da autuada está completa, constando razão social, CNPJ e endereço. A data e local da lavratura estão devidamente indicados. Os dispositivos legais infringidos foram expressamente mencionados, com citação ao artigo 530, inciso II do RIR/99 1999 como fundamento do arbitramento. A exigência foi quantificada e o contribuinte foi intimado para cumpri-la ou impugná-la no prazo legal.

14.Quanto à descrição do fato, embora o auto de infração faça referência a "erros e falhas abaixo enumeradas" sem efetivamente enumerar tais erros de forma pormenorizada no corpo da peça acusatória, essa circunstância não configura vício capaz de inquinar de nulidade o lançamento tributário. É que o auto de infração faz remissão expressa ao Termo de Verificação Fiscal, documento que integra o procedimento administrativo de constituição do crédito tributário e que detalha minuciosamente as constatações da fiscalização.

15.De fato, o Termo de Verificação Fiscal, como bem apontado pela decisão recorrida, constitui parte integrante do processo administrativo fiscal, funcionando como memória do procedimento de fiscalização e instrumento de sindicabilidade de sua correção. Embora deva conter os elementos essenciais da acusação fiscal, reconhece-se que o detalhamento completo das constatações deve constar do TVF, sob pena de tornar o auto de infração excessivamente extenso e de difícil compreensão.

16.No presente caso, o Termo de Verificação Fiscal apresenta descrição pormenorizada e objetiva das irregularidades constatadas. O documento registra que a fiscalização se iniciou em 26.01.2011 e que sucessivas intimações foram dirigidas à contribuinte solicitando a apresentação de livros fiscais, documentos contábeis, notas fiscais, recibos emitidos

e arquivos magnéticos da escrituração. Consigna que a Recorrente, intimada em 11.04.2011 a apresentar demonstrativo compondo mensalmente as receitas de prestação de serviços no valor de R\$ 2.769.301,29, não atendeu à solicitação. Registra que foram expedidas novas intimações em 26.09.2011, 09.11.2011 e 08.12.2011, tendo a contribuinte apresentado apenas cópias de extratos bancários obtidos via internet, permanecendo inerte quanto à apresentação da documentação fiscal.

17.O TVF especifica, com clareza e precisão, exemplos concretos das deficiências da escrituração. Menciona que em janeiro de 2008 foram constatadas transferências bancárias no Banco Bradesco, agência 129, conta corrente 144405-0, no valor de R\$ 29.500,00, sem que houvesse qualquer lançamento a débito da conta contábil correspondente ao Bradesco. Exemplifica ainda que em janeiro de 2008 foram identificados depósitos e transferências no Banco do Brasil, agência 3437-1, conta corrente 18377-6, no valor de R\$ 478.100,00, dos quais apenas R\$ 93.250,00 foram contabilizados como Receita de Convênios. Acrescenta que em março de 2008 não houve lançamentos a débito da conta contábil do Banco do Brasil, mas foram verificados depósitos e transferências de R\$ 309.100,00 sem comprovação de origem ou contabilização. O documento informa que outras inconsistências foram constatadas nos demais meses de 2008, conforme planilha anexa ao Termo.

18.Essa descrição é suficientemente precisa e detalhada para permitir o pleno exercício do direito de defesa, tanto que a própria Recorrente elaborou extensa peça impugnatória e recursal contestando ponto por ponto as constatações fiscais. A impugnante teve acesso integral ao Termo de Verificação Fiscal, analisou minuciosamente seu conteúdo, identificou todos os fundamentos da exigência e apresentou defesa abrangente sobre cada aspecto do lançamento. Não há, portanto, qualquer cerceamento ao contraditório ou à ampla defesa.

19.O princípio processual "pas de nullité sans grief" (não há nulidade sem prejuízo), que informa o artigo 60 do Decreto 70.235, de 1972, determina que as incorreções ou omissões que não resultem em prejuízo para o sujeito passivo não acarretam a nulidade do ato. Ainda que se pudesse identificar alguma imperfeição formal na redação do auto de infração pela promessa de enumerar erros sem fazê-lo expressamente no corpo da peça, tal circunstância não gerou qualquer prejuízo para Recorrente, que conheceu integralmente os fundamentos da acusação fiscal e pode contestá-los de forma ampla e detalhada.

20.Quanto à alegação de que o Termo de Verificação Fiscal utiliza expressões vagas como "alguns", "uns poucos" e "outros", demonstrando suposta simplificação excessiva dos trabalhos de auditoria, cumpre esclarecer que o documento apresenta exemplos concretos e objetivos das irregularidades constatadas, utilizando tais expressões apenas para contextualizar que as deficiências não se limitavam aos casos exemplificados, mas se estendem a todo o período fiscalizado. A planilha anexa ao Termo demonstra mês a mês os valores creditados nas contas bancárias sem comprovação de origem ou contabilização, ao longo de 2008.

21.A Recorrente argumenta ainda que durante a ação fiscal a autoridade fiscalizadora teria considerado a escrituração consistente, tanto que solicitou por duas vezes a apresentação de notas fiscais ou recibos emitidos, somente ao final da ação tendo considerado abruptamente a escrituração como imprestável. Esse raciocínio, entretanto, parte de premissa equivocada. A solicitação de documentos fiscais não significa reconhecimento da idoneidade da escrituração, mas constitui procedimento normal e necessário da atividade de fiscalização, destinado justamente a verificar se os lançamentos contábeis encontram respaldo em documentação hábil. É precisamente a ausência de apresentação dessa documentação, apesar das reiteradas intimações, que revela a imprestabilidade da escrituração.

22.O artigo 530, inciso II do RIR/99 autoriza o arbitramento do lucro quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou para determinar o lucro real. **A norma não exige que a fiscalização primeiro intime o contribuinte para regularizar os equívocos, mas apenas que constate objetivamente a imprestabilidade da escrituração.**

23.No presente caso, a imprestabilidade da escrituração resulta evidente não de meras falhas formais ou erros pontuais passíveis de correção, mas da completa ausência de documentação fiscal que permita verificar a veracidade e exatidão dos lançamentos contábeis. Uma escrituração que registra receitas sem que se possa identificar as notas fiscais, os recibos ou quaisquer documentos que comprovem a realização das operações, que apresenta divergência entre os valores contabilizados e os extratos bancários, e cujo titular não apresenta, apesar de sucessivas intimações, os documentos necessários à verificação de sua regularidade, é por definição imprestável para fins de determinação do lucro real. Ou seja, a ausência de apresentação de documentação fiscal, após regular intimação, caracteriza a imprestabilidade da escrituração e justifica o arbitramento do lucro.

24.A escrituração contábil somente tem valor probatório quando suportada por documentação idônea que permita verificar a efetiva ocorrência das operações registradas. Não se trata de formalismo excessivo, mas de aplicação do princípio basilar da contabilidade segundo o qual os registros devem corresponder a fatos econômicos efetivamente ocorridos e comprovados documentalmente. A situação dos autos se distingue daquelas em que há escrituração regular com falhas pontuais passíveis de correção, ou em que a fiscalização não demonstrou adequadamente a imprestabilidade da contabilidade. No presente caso, a situação é substancialmente diversa. Não se trata de escrituração com erros ou falhas específicas, mas de completa ausência de documentação que permita verificar a regularidade dos lançamentos contábeis. A própria Recorrente, em resposta às intimações fiscais, limitou-se a alegar que não teria encontrado as notas fiscais e recibos do período, confirmando assim a impossibilidade de comprovar as operações registradas.

25.Portanto, rejeita-se a preliminar de nulidade do arbitramento do lucro.

### **ILEGALIDADE DO COEFICIENTE DE ARBITRAMENTO**

26.A Recorrente insurge-se contra o coeficiente de arbitramento aplicado pela fiscalização, sustentando que sua atividade consiste em prestação de serviços hospitalares, especificamente serviços de UTI Neonatal e Pediátrica, para os quais o coeficiente adequado seria de 9,6% e não 38,4% conforme aplicado nos autos de infração.

27.Este argumento merece acolhimento.

28.Com efeito, o artigo 16 da Lei 9.249, de 1995, determina que o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no artigo 15 do mesmo diploma legal, acrescidos de vinte por cento. O artigo 15, por sua vez, estabelece que a base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, dispondo o § 1º, inciso III, alínea "a", que nas atividades de prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares, o percentual será de 32%.

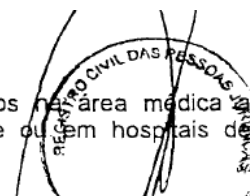
29.O enunciado legal é claro ao estabelecer tratamento tributário diferenciado para os serviços hospitalares, que se sujeitam ao coeficiente de 8%, enquanto os serviços em geral aplicam o coeficiente de 32%. Esta diferenciação decorre do reconhecimento, pelo legislador, de que a atividade hospitalar envolve custos operacionais significativamente mais elevados, exigindo estrutura física (prédios, equipamentos, instalações), recursos humanos especializados (médicos, enfermeiros, técnicos) e operação ininterrupta, circunstâncias que justificam, na visão do legislador, margem de lucro presumida menor.

30.A questão fulcral, portanto, consiste em verificar se a atividade desenvolvida pela Recorrente se enquadra no conceito de serviços hospitalares para fins de aplicação do benefício fiscal previsto na legislação tributária.

31.Nesse passo, o exame dos elementos constantes dos autos revela que a Recorrente efetivamente prestava serviços de natureza hospitalar no ano-calendário de 2008. O seu contrato social estabelece como objeto a "prestação de serviços na área médica a pacientes ambulatoriais, ou pacientes internados em sua sede ou em hospitais de terceiros". Confira-se (fls. 25):

#### **TERCEIRA - DO OBJETO DA SOCIEDADE**

A Sociedade tem como objeto social, a prestação de serviços na área médica a pacientes ambulatoriais, ou pacientes internados em sua sede ou em hospitais de terceiros;



31.O CNPJ da Recorrente registra o CNAE 8610-1/01, correspondente a "Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento de urgência". Confira-se (fls. 396):

|                |   |                            |
|----------------|---|----------------------------|
| RFB            | Nome: UTI - RIO SOCIEDADE CIVIL LTDA<br>CNPJ/CPF: 03.763.852/0001-29  | Situação Cadastral: INAPTA |
| CNAE/Ocupação: | 8610101 - Atividades de atendimento hospitalar, exceto pronto-socorro e unidades para atendimento a urgências |                            |
| Endereço:      | GEREMARIO DANTAS 877 PARTE  |                            |
| Bairro:        | JACAREPAGUA   |                            |
| Município:     | RIO DE JANEIRO  |                            |
|                |   | CEP: 22743-011<br>UF: RJ   |

32.A nota explicativa do CNAE 8610-1/01, conforme Comissão Nacional de Classificação (CONCLA), esclarece que esta categoria compreende “os serviços de internação de curta ou longa duração prestados a pacientes em hospitais gerais e especializados, hospitais universitários, maternidades, hospitais psiquiátricos, centros de medicina preventiva e outras instituições de saúde com internação”. Especifica que “Essas atividades são realizadas sob supervisão direta de médicos” e incluem ‘serviços de médicos, serviços de laboratório, radiológicos e anestesiológicos”, e “serviços de centros cirúrgicos”<sup>1</sup>.

33.Mais relevante ainda, a Recorrente colacionou aos autos declaração emitida pelo Secretário Municipal de Saúde de Duque de Caxias, atestando que a empresa prestou em 2008 serviços de terapia intensiva neonatal e adultos àquela municipalidade. A prestação de serviços de terapia intensiva, seja neonatal ou para adultos, caracteriza inequivocamente atividade hospitalar, pois envolve assistência à saúde de pacientes em estado crítico, sob supervisão médica contínua, com utilização de equipamentos especializados e recursos humanos altamente qualificados.

34.A Recorrente também apresentou formulário de requerimento de revalidação de vigilância sanitária, apresentada para o Centro de Vigilância Sanitária do Estado do Rio de Janeiro em 31.05.2007 (fls. 366/368), indicando o funcionamento de UTI Neonatal e Pediátrica, corroborando a natureza hospitalar dos serviços prestados, uma vez que a legislação sanitária estabelece requisitos rigorosos para o licenciamento de estabelecimentos de saúde que realizam internações e procedimentos de alta complexidade.

35.A conjugação desses elementos – objeto social especificando prestação de serviços médicos a pacientes internados, CNAE de atividades de atendimento hospitalar, pedido de revalidação de licença sanitária para funcionamento de UTI, e declaração de órgão público municipal atestando a prestação de serviços de terapia intensiva – demonstra de forma inequívoca que a Recorrente exercia atividade de serviços hospitalares no ano-calendário de 2008.

36.A fiscalização, ao aplicar o coeficiente de 32% acrescido de 20%, fundamentou-se no artigo 537, parágrafo único do RIR/99, que estabelece que “No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder ao percentual mais elevado”. Ocorre que a aplicação deste dispositivo ao caso concreto não se mostra adequada.

37.De fato, o indigitado dispositivo regulamentar pressupõe duas condições cumulativas para sua aplicação: primeiro, que a pessoa jurídica exerça atividades diversificadas; segundo, que não seja possível identificar a atividade específica a que se refere a receita omitida.

<sup>1</sup> Conforme informações disponibilizadas pelo IBGE no seguinte endereço na internet: <https://concla.ibge.gov.br/busca-online-ctae.html?classe=86101&view=classe>

*In casu*, nenhuma dessas condições se verifica. Não há qualquer evidência de que a Recorrente exercesse atividades diversificadas. Todos os documentos societários, cadastrais e operacionais apontam univocamente para uma única atividade: prestação de serviços hospitalares de terapia intensiva. Não foram apresentados pela fiscalização, nem constam dos autos, quaisquer indícios de que a empresa prestasse simultaneamente serviços hospitalares e outros tipos de serviços que justificariam o enquadramento como atividade diversificada.

38. Ademais, é possível sim identificar a atividade a que se referem as receitas. O próprio Termo de Verificação Fiscal registra que a Recorrente contabilizou receitas no valor de R\$ 2.769.301,29 na conta "Recebimentos Diversos - Receitas de Convênios". A declaração emitida pela Prefeitura Municipal de Duque de Caxias especifica que foram prestados serviços de UTI Neonatal e Adulta em 2008. Os extratos bancários apresentados pela Recorrente demonstram depósitos provenientes da Prefeitura de Duque de Caxias em valores que correspondem, ao menos em parte, às receitas contabilizadas.

39. É certo que a Recorrente não apresentou as notas fiscais ou recibos comprobatórios dos serviços prestados, circunstância que justificou o arbitramento do lucro. Entretanto, a ausência de documentação fiscal específica não equivale à impossibilidade de identificação da atividade exercida. A atividade desenvolvida pela empresa está claramente identificada por meio de seu objeto social registrado, de sua classificação no CNAE, de sua licença sanitária específica e da declaração do órgão público municipal contratante dos serviços.

40. A distinção é relevante. O arbitramento do lucro, conforme previsto no artigo 530, inciso II, do RIR/99, aplica-se quando a escrituração é imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou determinar o lucro real, não quando é impossível identificar a natureza da atividade exercida. No caso *sub examine*, embora a escrituração seja imprestável para fins de apuração do lucro real pela ausência de documentação fiscal, a atividade exercida pela Recorrente está perfeitamente identificada e caracterizada como prestação de serviços hospitalares.

41. A decisão de piso, ao desqualificar a declaração do Secretário Municipal de Saúde sob o argumento de que não veio acompanhada de processo de licitação, contrato administrativo, notas de empenho e comprovantes de transferências, impôs à contribuinte ônus probatório desproporcional e incompatível com a situação concreta. Se a empresa foi autuada justamente por não apresentar documentação fiscal após sucessivas intimações, seria contraditório exigir que, no momento da defesa, apresentasse documentação completa de suas operações comerciais.

42. É importante ressaltar que durante toda a ação fiscal a Recorrente nunca foi questionada sobre eventual exercício de atividades diversas daquelas previstas em seu objeto social. A fiscalização não apontou, em nenhum momento, indícios de que a empresa prestasse serviços de natureza diversa dos serviços hospitalares registrados em seu CNAE. A aplicação do

coeficiente de 32% decorreu exclusivamente da interpretação dada ao artigo 537, parágrafo único, do RIR/99, e não de qualquer constatação objetiva de exercício de atividades diversificadas.

43.Quanto aos depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela Recorrente, embora não seja possível afirmar categoricamente que se referem exclusivamente a serviços hospitalares, também não há elementos que demonstrem se tratar de receitas provenientes de outras atividades. A Recorrente alegou que os depósitos teriam origem em empréstimos de empresas com sócios comuns, mas não comprovou essa alegação. Na ausência de comprovação, aplica-se a presunção legal de omissão de receitas estabelecida pelo artigo 42 da Lei 9.430/96, conforme será analisado adiante.

44.Entretanto, considerando que a única atividade identificada e comprovada nos autos é a prestação de serviços hospitalares, que não há qualquer indício de exercício de atividades diversificadas e diante da prova documental produzida, em um cenário em que a fiscalização não motivou adequadamente a adoção do coeficiente de 38,4%, mostra-se mais adequado e proporcionado aplicar o coeficiente de 9,6% sobre a totalidade das receitas apuradas mediante arbitramento. Nesse passo, cabível a aplicação da Súmula CARF nº 142, *litteris*:

Súmula CARF nº 142

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Até 31.12.2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se as simples consultas médicas.

#### **DA CARACTERIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS COMO OMISSÃO DE RECEITA**

45.A Recorrente defende que os valores dos depósitos bancários não poderiam ser caracterizados como receita omitida, argumentando que depósito bancário não é receita, renda ou acréscimo patrimonial, tratando-se de mero ingresso de valores. Alega que os depósitos teriam origem em empréstimos de empresas com sócios comuns, razão pela qual não deveriam ser tributados. Invoca o artigo 43 do Código Tributário Nacional, que define como fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, entendidos como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

46.Pois bem, a identificação de valores creditados em contas bancárias, sem que o titular, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, presume a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que soa:

Art.42.Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

47. Referido dispositivo legal é claro ao dispor sobre a presunção *juris tantum* de omissão de receita (relativa), passível de ser elidida por prova em contrário, **cujo ônus compete ao sujeito passivo**. Milita a favor do fisco, portanto, uma presunção legal que, uma vez não afastada, por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos, dará ensejo à tributação.

48. Desse modo, uma vez constatada a existência de crédito em conta bancária, cuja origem não for documentalmente comprovada (o que corresponde ao fato conhecido, indiciário e provado), tal valor é considerado como uma receita omitida do sujeito passivo (tratando-se da presunção legal estabelecida pelo ordenamento jurídico).

49. Nesse passo, ressalte-se que a adoção de presunções legais era prevista, à época dos fatos, pelo inciso IV do artigo 334 do CPC/1973 (atualmente reproduzida no inciso IV do artigo 374 do CPC/2015), *litteris*:

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

50. A constitucionalidade do artigo 42 da Lei 9.430, de 1996, foi expressamente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 855.649, com repercussão geral reconhecida (Tema 842). Naquela oportunidade, o Plenário da Corte Suprema fixou a seguinte tese: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional".

51.No presente caso, a fiscalização intimou a Recorrente em sucessivas oportunidades a comprovar a origem dos depósitos bancários creditados em suas contas correntes mantidas junto ao Banco Bradesco e ao Banco do Brasil. Foram expedidas intimações em 26.09.2011, 09.11.2011, 08.12.2011 e 17.02.2012, solicitando especificamente a apresentação de documentação hábil e idônea que demonstrasse a origem e a contabilização dos depósitos e créditos em contas correntes bancárias.

52.A planilha anexa ao TVF demonstra detalhadamente, mês a mês, os valores creditados nas contas bancárias sem comprovação de origem ou contabilização adequada. No Banco Bradesco, foram identificados créditos no montante total de R\$ 316.818,65 ao longo de 2008, sem que houvesse qualquer lançamento a débito da conta contábil correspondente. No Banco do Brasil, foram apurados créditos no valor de R\$ 5.235.625,25, dos quais apenas R\$ 1.769.301,25 foram contabilizados, resultando em diferença de R\$ 3.466.324,00 sem comprovação de origem ou contabilização. Considerando que R\$ 2.769.301,29 foram contabilizados, mas não declarados na DIPJ, o valor total dos depósitos bancários sem comprovação de origem e sem contabilização alcançou R\$ 3.783.142,65.

53.Em resposta às intimações fiscais, a Recorrente limitou-se a apresentar carta datada de 13.12.2011 alegando que as movimentações bancárias se referiam a empréstimos de empresas pertencentes aos mesmos titulares. Esta alegação, entretanto, veio completamente desprovida de qualquer documentação comprobatória. Não foram apresentados contratos de mútuo, não foi especificado quais empresas teriam realizado os empréstimos, não foram indicados os prazos de vigência dos contratos, as taxas de juros pactuadas, as condições de pagamento ou qualquer outro elemento que caracterizasse efetivamente operações de empréstimo.

54.A comprovação da origem dos depósitos bancários exige a apresentação de documentação hábil e idônea, conforme expressamente estabelecido no artigo 42 da Lei 9.430, de 1996. Tratando-se de alegação de empréstimos, a documentação hábil consistiria, minimamente, nos contratos de mútuo celebrados entre as partes, demonstrando os valores mutuados, as datas de concessão dos empréstimos, as condições de remuneração e de restituição do capital, bem como a correspondência entre os valores e datas constantes dos contratos e os depósitos efetivamente realizados nas contas bancárias.

55.No caso de empréstimos entre pessoas jurídicas com sócios comuns, seria necessário ainda demonstrar a capacidade financeira das empresas mutuantes para realizar os empréstimos, mediante apresentação de balanços patrimoniais, demonstrativos de fluxo de caixa ou extratos bancários que evidenciassem a disponibilidade dos recursos posteriormente emprestados. Também seria relevante verificar se os empréstimos foram contabilizados tanto pela mutuante (como contas a receber) quanto pela mutuária (como contas a pagar), observando-se os princípios contábeis aplicáveis a tais operações.

56.A mera alegação verbal ou por escrito, desacompanhada de qualquer documentação, não constitui prova hábil e idônea para afastar a presunção legal de omissão de receitas. A expressão "documentação hábil e idônea" empregada pelo referido artigo 42 exige comprovação material objetiva, não se satisfazendo com declarações unilaterais do próprio contribuinte sobre a origem dos recursos.

57.Nesse contexto, a presunção estabelecida pelo artigo 42 não viola o artigo 43 do Código Tributário Nacional, nem tampouco o artigo 142 do mesmo diploma legal. O fato gerador do imposto de renda continua sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. O que a legislação infraconstitucional faz é estabelecer mecanismo procedimental que facilita a identificação de situações em que houve tal aquisição de disponibilidade econômica sem a correspondente declaração à autoridade fiscal.

58.A ausência sistemática de comprovação, apesar das reiteradas oportunidades conferidas à Recorrente, reforça a conclusão de que os depósitos bancários efetivamente representam receitas omitidas da tributação, e não empréstimos, como alegado. Se houvesse efetivamente operações de empréstimo regularmente documentadas, seria natural e esperado que apresentasse os respectivos contratos em sua defesa.

59.Outrossim, é necessário considerar o contexto fático em que se inserem os depósitos bancários não comprovados. A fiscalização constatou que a Recorrente mantinha escrituração contábil imprestável, não apresentou notas fiscais ou recibos das operações registradas, declarou receitas zeradas na DIPJ do ano-calendário de 2008, apesar de ter contabilizado receitas operacionais brutas no valor de R\$ 2.769.301,29, e foi declarada empresa inexistente de fato. Este conjunto de circunstâncias reforça a caracterização de omissão de receitas, afastando a credibilidade das alegações defensivas.

#### **DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

60.A Recorrente argumenta que os depósitos bancários não poderiam compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, invocando as decisões do Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários 357.850/RS e 585.235/MG, que declararam a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei 9.718, de 1998, que estabeleceram que as expressões "receita bruta" e "faturamento" devem ser tomadas como sinônimas, referindo-se exclusivamente às vendas de mercadorias e à prestação de serviços.

61.Mais uma vez razão não assiste à Recorrente.

62.As decisões do Supremo Tribunal Federal mencionadas trataram de questão diversa da que se discute nos presentes autos. Naqueles julgamentos, o que estava em discussão era a tentativa do legislador ordinário de ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS para abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua natureza, incluindo receitas financeiras, patrimoniais e outras que não decorressem diretamente

da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. A Corte Suprema entendeu que essa ampliação violava o conceito constitucional de faturamento, que deve ser interpretado como o produto da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

63. Aqui, a situação é completamente distinta. Não se trata de ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS para incluir receitas de natureza não operacional, mas de tributar receitas que, embora omitidas da declaração da contribuinte, decorrem da própria atividade operacional da empresa. As receitas identificadas pela fiscalização, tanto as contabilizadas, mas não declaradas na DIPJ, quanto os depósitos bancários não comprovados, foram consideradas como omissão de receitas da atividade de prestação de serviços, ou seja, receitas operacionais que deveriam ter sido tributadas no momento de sua ocorrência.

64. O artigo 24, § 2º da Lei 9.249, de 1995 estabelece expressamente que o valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, da COFINS, do PIS e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. Este dispositivo legal é claro e específico, não deixando margem para interpretação diversa.

65. A Recorrente tenta equiparar os depósitos bancários a receitas não operacionais, argumentando que haveria contradição no critério adotado pela fiscalização ao classificar as receitas escrituradas como "Receita Operacional Omitida" (código 001) e os depósitos bancários como "Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada" (código 002). Essa argumentação igualmente não procede.

66. A diferença de codificação utilizada pela fiscalização não significa que os depósitos bancários foram considerados receitas não operacionais. A distinção meramente operacional entre dois códigos de lançamento tem finalidade de identificar a origem da informação fiscal (receitas contabilizadas *versus* depósitos bancários), não de classificar a natureza econômica dos valores. Em ambos os casos, a fiscalização considerou os valores como receitas omitidas da atividade da contribuinte, aplicando sobre eles o coeficiente de arbitramento do lucro pertinente à prestação de serviços.

67. De mais a mais, ainda que se pudesse identificar alguma receita de natureza não operacional, o artigo 1º da Lei 10.833, de 2003, que instituiu a sistemática não cumulativa da COFINS, estabelece que a contribuição incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, incluindo expressamente tanto as receitas operacionais quanto as não operacionais. O mesmo se aplica ao PIS, conforme artigo 1º da Lei 10.637, de 2002.

68. Na situação dos presentes autos, aplica-se a sistemática da tributação pelo lucro arbitrado, que implica a sujeição ao regime cumulativo do PIS e da COFINS. Nesse regime, as contribuições incidem sobre a receita bruta da pessoa jurídica, conceito que abrange as receitas

decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, conforme definido no artigo 3º da Lei 9.718, de 1998 (com a redação dada após a declaração de inconstitucionalidade do § 1º).

69.As receitas omitidas identificadas pela fiscalização, tanto as contabilizadas quanto os depósitos bancários não comprovados, foram consideradas como receitas da atividade de prestação de serviços da Recorrente. Logo, enquadram-se perfeitamente no conceito de receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS, não havendo qualquer ofensa às decisões do Supremo Tribunal Federal.

70.A situação seria diversa se a fiscalização tivesse incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS receitas financeiras, patrimoniais ou outras manifestamente desvinculadas da atividade operacional da empresa. Não é o caso. Todos os valores tributados foram considerados, seja como receitas contabilizadas, mas não declaradas, seja como depósitos bancários presumidamente decorrentes da atividade empresarial, configurando em qualquer hipótese receitas da prestação de serviços sujeitas à tributação pelo PIS e pela COFINS.

### **CONCLUSÃO**

71.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para determinar a aplicação do coeficiente de arbitramento de 9,6% (8% acrescido de 20%).

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**