



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

Processo nº 10283.720481/2006-00
Recurso nº 167.993 Voluntário
Acórdão nº **1802-00.978 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 03 de outubro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente ONCOCLIN DE MANAUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - COEFICIENTE DE APURAÇÃO - SERVIÇOS HOSPITALARES - NÃO CARACTERIZAÇÃO

As clínicas que prestam serviços médicos, sujas atividades não contemplam aqueles executados por entidades hospitalares devem apurar a base de cálculo do IRPJ com base no coeficiente de 32%, nos termos do artigo 15, §1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ, conforme auto de infração de fls. 109 a 111, no valor de R\$ 195.160,33, incluindo-se nesse montante a multa de 75% e os juros moratórios.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 01-11.340, fls. 155 a 157:

De acordo com a Descrição dos Fatos do(s) Auto(s) de Infração (fls. 109-111), o contribuinte incorreu na(s) seguinte(s) infração(ões): Aplicação indevida do coeficiente de determinação do lucro presumido.

Os motivos que levaram ao lançamento estão abaixo sintetizados:

- 1. O contribuinte apurou o IRPJ, ano-calendário 2002, utilizando o coeficiente do Lucro Presumido de 8%. Todavia declarou, na DIPJ 2003, que exercia a atividade prestação de serviços de clínica médica, sujeita ao coeficiente de 32% (art. 519, § 1º, III, "a", RIR/99);*
- 2. Para que pudesse se beneficiar da alíquota de 8%, decorrente da prestação de serviços hospitalares (art. 519, § 2º, RIR/99), seria necessário que as atividades: (1) fossem prestadas por estabelecimentos com estrutura física condizente e que estivessem diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, conforme critérios estabelecidos pela resolução RDC nº 50/2002 da ANVISA; (2) fossem prestadas por sociedades empresárias ou por empresários, além de não se referir, unicamente, ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, segundo o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/2003;*
- 3. O contribuinte, mediante intimação, apresentou o Livro Caixa e Contrato Social, todavia, deixou de apresentar a relação de seu corpo médico funcional e os esclarecimentos adicionais sobre sua atividade;*
- 4. No ano 2002, a folha de pagamentos da empresa ficou em torno de R\$ 2.000,00 mensais, de acordo com o Livro Diário e balancetes;*
- 5. A médica Adelaide Machado Portela é o único profissional de saúde da clínica, segundo dados do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde do MS;*

6. O quadro social da empresa é integrado pela Sra. Adelaide Machado Portela, a quem compete administrar isoladamente a sociedade, e seu filho, representado pela primeira.

O (a) contribuinte apresentou sua(s) impugnação(ões) ao(s) lançamento(s) em 31/01/2007 (fls. 126-143), na(s) qual(is) alegou em síntese que:

1. Nos termos do art. 519, § 1º, III, "a" e § 2º c/c o art. 224 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), o coeficiente do Lucro Presumido para as atividades de serviços hospitalares é de 8%;

2. O art. 519 do RIR/99, bem como o art. 15 da Lei nº 9.249/95, não vinculou a atividade de prestação de serviços hospitalares ao modo como seria realizada - se pelo sócio ou por profissionais contratados;

3. Se a lei não traz nenhum comando no sentido de que o tratamento específico para a prestação de serviços hospitalares depende de quem executa, não pode o aplicador da lei querer entender de outra forma;

4. Para tanto cola aos autos ementas do TRF 4ª Região.

Como mencionado, a DRJ Belém/PA considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO ADMINISTRATIVA.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o artigo 96 do Código Tributário Nacional, salvo quando tenha gerado uma súmula vinculante, nos termos da Emenda Constitucional n.º 45, DOU de 31/12/2004.

SERVIÇOS HOSPITALARES. CRITÉRIOS.

O ADI SRF nº 18/2003 estabeleceu a definição e os critérios de serviços hospitalares para efeito de determinação do coeficiente do lucro presumido. Se a atividade do contribuinte não atende aos requisitos ali determinados, não há como prosperar a aplicação do coeficiente de que trata o art. 519, § 2º, do RIR/99.

Lançamento Procedente

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 14/08/2008, a Contribuinte apresentou em 28/08/2008 o recurso voluntário de fls. 163 a 179, alegando que o percentual a ser aplicado pelas prestadoras de serviços hospitalares para a apuração da base de cálculo de imposto de renda é de 8% (oito por cento).

A Recorrente discorre sobre a supremacia constitucional, a importância dos princípios, o princípio da segurança jurídica e o princípio da legalidade tributária, para, em seguida, desenvolver os seguintes argumentos:

A leitura do artigo 519 do Decreto n. 3.000/1999, bem como do artigo 15, da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, dispositivo que deu origem ao artigo do RIR, revelam que o legislador baseou a aplicação do percentual geral de 32% (trinta e dois por cento) como do percentual específico de 8% (oito por cento) na figura da prestação de serviço em geral e na prestação de serviços hospitalares, sem fazer alusão de que como a prestação de serviço seria realizada, pelo próprio sócio ou por outros profissionais contratados pelos sócios da pessoa jurídica.

(...)

Ora, se a prestação de serviço é uma ação voltada a um fim, obviamente que esta ação é desempenhada por uma pessoa, cuja identificação não foi importante para o legislador, cuja liberação da vontade externada no texto legal mostra que seu foco foi a prestação de serviço, resultado, e não quem executou esta ação.

Para ele quem executou, se o sócio com auxiliares, o sócio sem auxiliares, outros profissionais contratados pelo sócio e etc., são irrelevantes, tanto que não fez qualquer menção sobre eles.

Se quem executaria os serviços hospitalares fosse fundamental para aplicação do percentual específico de 8% (oito por cento) o legislador textualmente diria, mas não disse e se não disse é porque seria irrelevante para aplicação da norma.

Se a lei não traz nenhum comando no sentido de que o tratamento específico para a prestação de serviços hospitalares depende de quem executa, não pode o aplicador da lei querer entender de outra forma: onde o legislador não disse, o aplicador da lei não pode dizer.

(...)

A autoridade fiscal nunca questionou se a Recorrente não estaria prestando serviços hospitalares. Na verdade reconheceu que ela prestava serviços hospitalares, mas não reconheceu o direito de aplicar o percentual de 8% (oito por cento) porque a atividade era praticada diretamente por sócio da pessoa jurídica, o que não descaracteriza o comando legal.

(...)

Processo nº 10283.720481/2006-00
Acórdão n.º **1802-00.978**

S1-TE02
Fl. 187

É por isso que os Tribunais Pátrios rejeitam a posição traduzida pelo agente autuante e inapelavelmente negam a aplicação do percentual geral.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o litígio submetido a esse Conselho diz respeito ao coeficiente aplicável para a apuração da base de cálculo do IRPJ, na sistemática do Lucro Presumido.

Em sua DIPJ, a Contribuinte utilizou o coeficiente de 8%, por entender que é uma prestadora de serviços hospitalares, enquanto que a Fiscalização afirma que o coeficiente correto é o de 32%, aplicável aos serviços em geral, aí incluídos os de atividade intelectual, de natureza científica, referentes ao exercício de profissão regulamentada (Clínica Médica).

O auto de infração exige a diferença a título de IRPJ nos trimestres do ano-calendário de 2002.

A Contribuinte argumenta que o legislador, ao estabelecer os mencionados coeficientes para a presunção do lucro, não fez qualquer alusão à forma como a prestação de serviço deveria ser realizada, se pelo próprio sócio, ou por outros profissionais contratados pela pessoa jurídica.

Segundo o seu entendimento, se a lei não traz nenhum comando no sentido de que o tratamento específico para a prestação de serviços hospitalares depende de quem executa, não poderia o aplicador da lei entender de outra forma.

Ela ainda afirma que a autoridade fiscal reconheceu sua condição de prestadora de serviços hospitalares, mas não acatou o coeficiente de 8% (oito por cento) porque a atividade era praticada diretamente pelo sócio da pessoa jurídica.

Para a análise desta questão, é interessante verificar o conteúdo do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/2003, citado entre os fundamentos da autuação:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o que dispõe o art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003, e o Processo nº 13819.000897/99-21, declara:

Art. 1º Para fins do disposto no art. 15, §1º, III, “a” da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

Art. 2º Para fins do disposto no art. 1º, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão

considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem:

I- prestados exclusivamente pelos sócios da empresa; ou

II - referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.

Parágrafo único. Os termos auxiliares e colaboradores de que trata o caput referem-se a profissionais sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.

(grifos acrescidos)

Este ADI foi editado porque o texto inicial da Lei 9.249/1995 não trazia qualquer parâmetro para a compreensão do que seriam os “serviços hospitalares”, submetidos ao coeficiente de 8%.

No contexto das controvérsias sobre a matéria, a própria Lei 9.249/1995 foi alterada, e passou a trazer alguns elementos adicionais esclarecedores:

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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

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

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

~~*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;*~~

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

(grifos acrescidos)

Vê-se que a alteração implementada pelo legislador incorporou de certo modo o entendimento já manifestado anteriormente no ADI expedido pela Receita Federal.

É importante perceber que o sentido das modificações na Lei 9.249/1995 não foi propriamente o de incluir outras atividades no coeficiente de 8%, e nem de estabelecer novos requisitos para a aplicação deste coeficiente, muito embora, quanto aos requisitos, esta tenha sido uma das consequências da Lei 11.727/2008 (quando menciona apenas a forma de “sociedade” empresária, excluindo a figura do empresário individual).

No que toca às atividades, há, inclusive, decisões desta Turma de Julgamento considerando a referida alteração legislativa como de natureza meramente interpretativa, com o entendimento de que as “novas” atividades trazidas pela Lei 11.727/2008 já estavam abrangidas na expressão “serviços hospitalares” e, portanto, submetidas ao coeficiente de 8% antes mesmo daquela lei.

O fato é que tanto o ADI SRF nº 18/2003, quanto a alteração promovida pela Lei 11.727/2008 no texto da Lei 9.249/1995 visaram principalmente estabelecer parâmetros para distinguir a atividade de “serviço hospitalar” dos serviços prestados pelos médicos (clínica médica) e demais profissionais autônomos da área de saúde, que se enquadram nos serviços gerais e, como tal, ficam submetidos ao coeficiente de 32% para a presunção do lucro.

Nesse mesmo passo, vale também registrar que a decisão da Delegacia de Julgamento não foi motivada especificamente pela forma como a atividade é exercida (se o serviço é prestado pelo próprio sócio ou por outros profissionais contratados pela pessoa jurídica), mas sim pelo próprio objeto desta atividade, senão vejamos:

Adentrando ao mérito, é certo que o Decreto nº 3.000/99 e a Lei nº 9.249/95 não opuseram qualquer ressalva quanto ao modo como os “serviços hospitalares” deveriam ser prestados para que o contribuinte pudesse utilizar o coeficiente de determinação do lucro dessa atividade. Todavia o cerne do problema não passa pela existência ou não desses requisitos nas normas retro citadas, e sim ao conceito da atividade.

Observe-se que o legislador nem sempre, ou quase nunca, traz ao corpo legal o conceito de todas as expressões ali empregadas. Assim, ao se deparar com uma expressão não definida no texto legal, deve o aplicador do direito, mediante atividade hermenêutica, buscar a definição desejada nas normas infralegais, na doutrina, na literatura científica, na jurisprudência e até nos costumes.

O Decreto nº 3.000/99, ao determinar a aplicação do coeficiente de 8% para as atividades de serviços hospitalares, e de 32% para os serviços gerais, não definiu estas atividades, tampouco estabeleceu a linha divisória entre elas. Logo, cabe ao Auditor-Fiscal, e aos demais aplicadores do direito, extrair das fontes disponíveis o conceito de “serviços hospitalares” aplicável ao caso concreto.

E foi o que aconteceu no caso concreto. A unidade de origem entendeu que as atividades do contribuinte não se enquadram no conceito de serviços hospitalares, mas sim de clínica médica. Para tanto utilizou os critérios estabelecidos pela Agência de Vigilância Sanitária, através da Resolução nº 50/2002, e pela própria RFB, por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/2003.

(grifos acrescidos)

O ADI SRF nº 18/2003 serviu apenas como um parâmetro de referência para averiguar se a atividade da Recorrente configurava ou não a prestação de “serviços hospitalares”, e, na sequência, a decisão recorrida apresentou os seguintes fundamentos:

As provas trazidas aos autos pela fiscalização, em especial os gastos revelados nos balancetes mensais e o registro CNES (fls. 31-106), revelam que a Sra. Adelaide Machado Portela, médica oncologista-clínica, sócia da empresa, é a única pessoa que prestou serviços de saúde pela sociedade empresária, aliás, serviços de atividade intelectual e de natureza científica.

No mais, a própria impugnante declarou em sua DIPJ 2003 que exerceu, no ano-calendário 2002, atividade de clínica médica (clínicas, consultórios e ambulatórios), o que não se confunde com serviço hospitalar. E mais, note-se que a impugnante se limitou a contestar a existência de empecilhos para a utilização do coeficiente de serviços médicos, em nenhum momento refutou o fato de ser a Sra. Adelaide Machado Portela, sócia da empresa, o único profissional de saúde a prestar serviços na clínica.

No caso, a forma de execução da atividade não foi utilizada como um requisito formal para o enquadramento no coeficiente de 8%, mas sim como um parâmetro que permite distinguir os “serviços hospitalares” daqueles que abrangem especialmente a atividade intelectual, de natureza científica, referentes ao exercício de profissão regulamentada (clínica médica).

Isto porque os hospitais são normalmente estabelecimentos onde atuam médicos de várias especialidades, assim como outros profissionais da área de saúde, onde há estrutura para a realização de cirurgias e internação, serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, serviços de laboratório e radiologia, etc., enfim, onde há toda uma organização para o desenvolvimento conjunto de atividades que vão além de uma específica atividade intelectual, de natureza científica.

Esta estrutura resulta para os hospitais em elevados custos de pessoal, de equipamentos e de manutenção, gerando uma margem de lucro bem menor do que a obtida com a prestação de serviços em geral, o que justifica a presunção do lucro com o coeficiente de 8%, em vez de 32%.

Essas características também implicam em uma complexa organização dos fatores de produção (capital, insumos, mão de obra e tecnologia) que acabam por configurar o caráter empresarial, como definido no atual Código Civil, Lei nº 10.406/2002:

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

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

Nestes termos, a forma empresarial não configura apenas requisito formal. Antes disso, ela representa um pressuposto lógico, pois não é razoável admitir que “serviços hospitalares” possam ser oferecidos num local em que atue somente um profissional da área de saúde.

Com efeito, as atividades que configuram “serviços hospitalares” não se confundem com a atividade de clínica médica, caracterizada essencialmente pelo exercício de uma específica profissão intelectual, de natureza científica.

Foi com esses fundamentos que a Delegacia de Julgamento manteve o auto de infração ora combatido.

No recurso, a Contribuinte insiste na tese de que não se poderia exigir uma forma específica para a prestação dos serviços, alegando que o coeficiente de 8% independe de o serviço ser prestado pelo próprio sócio ou por outros profissionais contratados pela pessoa jurídica.

Mas como já mencionado, não é esse o fundamento da decisão recorrida. O fato de a sócia ser a única profissional de saúde a prestar os “serviços hospitalares” não configurou falta de requisito formal (porque os fatos são anteriores às modificações implementadas na Lei 9.249/1995), mas apenas implicou na conclusão de que estamos diante da prestação de serviços médicos (clínica médica).

Em sede de recuso, a contribuinte não trouxe novos elementos que pudessem refutar essa conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa