



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

Processo nº 10425.001336/2002-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-00908 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente Oftalmoclínica Saulo Freire Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: Imposto de Renda Pessoa Jurídicas - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: CLINICA OFTALMOLÓGICA. REALIZAÇÃO DE CIRURGIAS. ANÁLISE DO CASO CONCRETO. RECEITA DECORRENTE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA HOSPITALAR.

Os informes de rendimentos fornecidos pelo Ministério da Saúde, de onde foi extraída a receita tributável, indica serviços de natureza hospitalar. Em assim sendo, a base de cálculo a ser considerada, no caso de arbitramento, é de 9,6%.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL de 38,4% para 9,6% da receita bruta total conhecida, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os conselheiros Antônio José Praga de Souza, Frederico Augusto Gomes de Alencar e Albertina Silva Santos de Lima acompanharam pelas conclusões haja vista que a totalidade dos lucros arbitrados advêm de pagamentos do Ministério da Saúde à empresa, a título de "serviços hospitalares".

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator

Processo nº 10425.001336/2002-22
Acórdão n.º **1402-00908**

S1-C4T2
Fl. 0

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Oftalmoclínica Saulo Freire Ltda, já qualificada nos autos, com fundamento no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Trata-se de auto de infração que arbitrou a receita em 38,4%. O debate neste processo diz respeito única e exclusivamente quanto ao percentual a ser aplicado em relação aos serviços oftalmológicos prestados pela recorrente.

Após fazer referência a outro acórdão que analisa o que deve ser entendido como serviços hospitalares, o acórdão recorrido, quanto às características da recorrente, destaca o que transcrevo nos parágrafos que seguem:

“O exame minucioso das peças coladas pela defesa me leva as seguintes conclusões:

13.1. A Oftalmoclínica Saulo Freire Ltda pratica procedimentos cirúrgicos oftalmológicos, que em muito se assemelham aos serviços hospitalares especificados na legislação em destaque;

13.2. Foram apresentadas diversas provas (fls. 322/517) de que a empresa pratica procedimentos cirúrgicos, tendo todos eles como responsável (médico solicitante) o Dr. Saulo Freire de Araújo — Oftalmologista — CRM 3743;

Obs.: Documentos de folhas 352/354 indicam como médico solicitante o Dr. Marcos de Brito Campos, no entanto, não há nos autos comprovação da relação existente entre a Oftalmoclínica Saulo Freire Ltda e o referido médico.

13.3. Às folhas 192—194 são apresentadas escalas do plantão médico da Oftalmoclínica Saulo Freire Ltda para os meses de outubro, novembro e dezembro de 2002, não pertencente, portanto, ao período fiscalizado;

13.4. À folha 195, é apresentada "relação de pessoal informada ao SUS" (fl.195), não informada a data a que corresponde a relação, nem o vínculo existente entre os mesmos com a Oftalmoclínica Saulo Freire Ltda.. Vale aqui ressaltar que todas as requisições apresentadas pela impugnante como provas (serviços médicos prestados), ligadas ao período fiscalizado, têm como médico solicitante o Dr. Saulo Freire de Araújo — Oftalmologista — CRM 3743, único sócio da empresa (vide subitem 13.2). Logo, não há provas que na composição da receita apurada pela fiscalização estão outras que não as vinculadas ao serviço médico prestado pelo Dr. Saulo Freire de Araújo;

13.5. Não há prova que a empresa possui estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da RDC nº 50, de 2002, cuja comprovação deve ser feita por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal;

A recorrente foi intimada do acórdão de fls. 537 a 549 em 24-09-2007 (fl. 552) e em 23-10-2007 ingressou com o recurso de fls. 559 a 564, acompanhado dos documentos denominados “registros de operações” de fls. 565 a 580, referentes aos anos-calendário de 1999 a 2002, aos quais se reporta como sendo amostragem das mais de 8.000 cirurgias feitas no período. Juntou alvará de fl. 582, do exercício de 2006, fornecido pela

Secretaria de Saúde - Agência Estadual de Vigilância Sanitária do Estado da Paraíba, identificando a atividade da recorrente como Hospitalar. Anexou, ainda, as fotografias de fls. 583 e seguintes fazendo referência às dependências físicas do estabelecimento, equipamentos existentes, sala de cirurgia (fl. 586) e centro cirúrgico (fl. 588).

Ao se reportar aos documentos juntados com o recurso, a interessada destaca que os mesmos devem ser admitidos eis que necessários para contrapor os argumentos indicados na decisão recorrida. Neste sentido faz referência ao acórdão 901-78316/2005, cuja ementa transcreveu à fl. 559.

Quanto ao mérito, a recorrente destaca que na fase impugnatória apresentou planta baixa do estabelecimento (fls. 184/185) demonstrando a estrutura física para prestação de serviços hospitalares, no sentido de ter seu lucro arbitrado em 9,6%. Em seu recurso rebate os argumentos do acórdão recorrido que não acataram sua pretensão. Em face da objetividade das razões recursais, transcrevo-as nos principais pontos:

“Escalas de plantão médico relativas ao período fiscalizado

A fls. 192/194 constam, de fato, escalas de plantão médico dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2002, pois as anteriores foram destruídas após atingirem o seu objetivo.

Como o período fiscalizado se estendeu até o mês de setembro de 2002, quis a recorrente, ao anexar a escala de plantão de outubro de 2002, demonstrar e comprovar como era o seu procedimento a respeito do assunto. Ou seja, que os serviços hospitalares foram prestados, no período aditado, por outros profissionais, que não o seu sócio Saulo Freire de Araújo. (fl. 562).

“Serviços hospitalares prestados por Dr. Marcos de Brito Campos

Os documentos de fls. 352/354 comprovam que o médico solicitante foi o Dr. Marcos de Brito Campos, que prestou serviços hospitalares utilizando a estrutura física da recorrente e que nunca foi sócio da mesma.

Estabelece o Ato Declaratório Interpretativo nº 18/03 que não são serviços hospitalares os prestados exclusivamente pelos sócios da empresa. O ato em causa não usou o advérbio preponderantemente, mas sim o exclusivamente. Isso significa que bastaria apenas um serviço prestado por um médico, não sócio, como no presente caso, para ser considerado serviço hospitalar.

Enfatiza o acórdão recorrido, a fl. 548, que há provas que na composição da receita apurada pela fiscalização estão outras que não vinculadas ao serviço prestado pelo Dr. Saulo Freire de Araújo".1-16, no entanto, no processo, prova, pelo menos, dos serviços hospitalares solicitados pelo Dr. Marcos de Brito Campos."

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

O auto de infração de fls. 03 e seguintes, com exigência no valor de R\$ 249.568,06, foi notificado à recorrente em 22-11-2002 e corresponde ao período compreendido entre o 1º trimestre de 1998 e o 3º trimestre de 2002.

Apesar de destacar que foram apresentadas diversas provas de que a clínica autuada presta serviços cirúrgicos, o acórdão recorrido desacolheu a pretensão por entender que:

- para ser considerado como atividade hospitalar a recorrente devia demonstrar que as atividades não eram prestadas exclusivamente pelos sócios da empresa e que às fls. 192 a 194 apresentando escalas de plantão médico da Oftalmoclínica Saulo Freire Ltda, para os meses outubro, novembro e dezembro de 2002, não corresponde ao período fiscalizado.

- que todas as requisições apresentadas pela impugnante como provas (serviços médicos prestados), ligadas ao período fiscalizado, têm como médico solicitante o Dr. Saulo Freire de Araújo — Oftalmologista — CRM 3743, único sócio da empresa (vide subitem 13.2). Logo, não há provas de que na composição da receita apurada pela fiscalização estão outras que não as vinculadas ao serviço médico prestado pelo Dr. Saulo Freire de Araújo;

- inexistência de prova fornecido pela Vigilância Sanitária Municipal ou Estadual quanto às atividades exercidas pela recorrente.

Diante do argumento contido no acórdão guerreado de que a recorrente não teria juntado prova fornecida pela Vigilância Sanitária Municipal ou Estadual quanto à natureza de suas atividades, a parte interessada anexou ao recurso o documento de fl. 582 denominado de Autorização de Funcionamento, também conhecido como “alvará de funcionamento”, exercício 2006, com validade até 31-03-2007. Dos elementos que colho do referido documento destaco que o órgão competente, ao descrever a atividade do estabelecimento, o colocou como sendo hospitalar.

Atendida a questão quanto à necessidade de documento fornecido por órgão público de que a recorrente exercia atividade hospitalar, os documentos de fls. 565 e seguintes, denominados “REGISTRO DE OPERAÇÕES” onde consta o nome do paciente, a data, o nome do médico, o tipo de procedimento e o nome do anestesista¹, em período compreendido entre 1999 e 2002, acompanhados do desenho correspondente à planta baixa do estabelecimento contendo, segundo descrição, 37 repartições, tais como “quarto (leito), consultório, sala de exame, apartamentos (leito), sala de cirurgia, esterilização, oxigênio”, junto

com as notas fiscais de compra de medicamento de fls. 196 e seguintes, em nome da recorrente, não deixam dúvidas quanto à natureza hospitalar do estabelecimento.

Tendo o acórdão recorrido utilizado como fundamento a necessidade de demonstrar que no estabelecimento havia trabalho prestado por outros profissionais não sócios, além da escala de plantão de fls. 192 a 194, o recorrente tratou de juntar comprovantes relativos a procedimentos cirúrgicos executados pelos médicos de nome “Dr. Ciro”; Dr. José Luiz; Dra. Eliane; Dr. Fábio Queiroz; Dr. Cláudio; Dr. Roberto; Dr. Daniel e Dra. Micheline, profissionais estes que constam da escala de fls. 192 a 194.

Ao meu sentir, a prestação de serviços por profissionais não sócios não se constitui em elemento essencial para definir a natureza hospitalar de determinado estabelecimento. Porém, ainda que assim fosse, as provas referidas no parágrafo anterior, dentre as quais destaco a autorização do Poder Público e o croqui identificando as dependências do estabelecimento, acompanhado da comprovação dos procedimentos médicos, não deixam dúvidas quanto à natureza hospitalar da recorrente.

Quanto à necessidade de documentos correspondentes ao período fiscalizado, apontado pelo acórdão recorrido, os documentos já referidos, junto com os documentos de fls. 487-488, mostram-se hábeis para tal, pois dizem respeito a procedimentos ou fatos abarcados no período fiscalizado.

O documento de fl. 487, por exemplo, mostra internação de paciente com entrada em 08-08-2001 e alta em 09-08-2001. Pelo que se extrai do documento de fl. 488, do Sistema Único de Saúde, tratava-se de paciente com necessidade de cirurgia de catarata. O documento de fl. 489, por exemplo, indica “facectomia com implante de lente intra-ocular”, prova que também reputo hábil para comprovar a natureza hospitalar do estabelecimento.

Preocupado em demonstrar a natureza hospitalar da clínica, além do documento de fl. 500 intitulado de “folha de anestesista”, contendo o nome do paciente, do médico anestesista Almir... e do Cirurgião Saulo, sócio da empresa recorrente, a parte interessada ainda trouxe, junto com o recurso, inúmeras fotografias cujos equipamentos demonstram que não se trata de um simples consultório médico onde se prestava somente consultas médicas, sem realização de procedimentos mais complexos.

Por fim, conforme destacado quando da sessão de julgamento, os informes de rendimentos de fls. 79 a 81, fornecido pelo Ministério da Saúde, contendo valores cuja soma, em cada trimestre, se equivale à base de cálculo tributada, ao descrever a causa dos pagamentos, especifica como sendo oriundos de “serviços hospitalares”.

Durante os debates se questionou quanto à certeza de que todos os valores tributáveis eram oriundos de serviços hospitalares. Do exame da prova, feita por amostragem pelo relator e pelo Conselheiro Antônio Praga, confrontando os valores tributáveis no auto de infração com os valores especificados nos informes de rendimentos, concluiu-se que a base de cálculo utilizada no lançamento é exatamente a base de cálculo contida nos informes de fls. 79 a 81.

Em síntese, a natureza física do estabelecimento, a demonstração das cirurgias realizadas, a aquisição dos medicamentos relacionados nas notas fiscais de fls. 196 e seguintes, assim como os documentos de fls. 79 a 81, demonstram que a receita tributada decorre da prestação de serviços hospitalares.

Em síntese, a natureza física do estabelecimento, a demonstração das cirurgias realizadas e a aquisição dos medicamentos relacionados nas notas fiscais de fls. 196 e seguintes, assim como os documentos de fls. 79 a 81, demonstram que a recorrente caracteriza-se, para efeitos fiscais, como sendo de natureza hospitalar.

Por oportuno, observo que da análise da prova o acórdão recorrido foi preciso ao concluir que “a Oftalmoclínica Saulo Freire Ltda pratica procedimentos cirúrgicos oftalmológicos, que em muito se assemelham aos serviços hospitalares especificados na legislação.” O equívoco da referida decisão, no entanto, advém do entendimento de que para se caracterizar atividade hospitalar há necessidade de prestação de serviços também por quem não seja sócio. Tal entendimento é equivocado. Nada impede que um conjunto de profissionais ligados à área da saúde constitua estabelecimento com características hospitalares, atendido somente pelos sócios.

O que caracteriza a natureza do estabelecimento para se chegar a conclusão se estamos diante de consultório médico ou de estabelecimento qualificado como hospitalar é a natureza dos procedimentos realizados e não o fato de que estes também sejam prestados por quem não seja sócio.

Ao estabelecer base de cálculo diferenciada entre as atividades que relaciona, o artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1996, leva em consideração, no caso da área médica, a necessidade de equipamentos ou de procedimentos complexos para a execução dos serviços. Consultas prestadas no interior de um hospital podem não guardar natureza de serviço hospitalar. Contudo, se para dar o diagnóstico o profissional necessita valer-se de equipamentos de custos elevados ou emprego de tecnologia diferenciada, o serviço caracterizar-se-á como hospitalar. Em tais circunstâncias se sobressai, em relação ao trabalho do médico, a tecnologia empregada ou o custo do equipamento. Neste sentido observa-se a decisão no REsp 1267610/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJe 17/10/2011, cuja ementa segue transcrita:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA - IR. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA SERVIÇOS HOSPITALARES. ARTS. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95. *TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME CRIADO PELO ART. 543-C, CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008 QUE INSTITUÍRAM OS RECURSOS REPRESENTATIVOS DA CONTROVÉRSIA.*

1. O conceito de "serviços hospitalares" previsto no art. 15, §1º, III, "a", da Lei n. 9.249/95, abrange também serviços não prestados no interior do estabelecimento hospitalar e que não impliquem em manutenção de estrutura para internação de pacientes.

2. Desse contexto, devem ser excluídas somente as consultas realizadas por profissionais liberais nos consultórios médicos do estabelecimento hospitalar, devendo a tributação com a base de cálculo reduzida considerar a receita proveniente de cada atividade específica, na forma do § 2º do art. 15, da Lei n. 9.249/95, ao invés da receita bruta total da empresa, a fim de proporcionar essa exclusão. Precedentes: REsp. Nº 951.251 - PR, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.4.2009; REsp. Nº 939.321 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 21.5.2009.

3. Tema que também já foi objeto de julgamento pelo regime instituído no art. 543 - C, do CPC, no REsp. n. 1.116.399 - BA, Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 28.10.2009.

4. Recurso especial provido.

Quanto ao REsp 1.116.399, que foi objeto de julgamento pelo regime instituído no art. 543-C, do CPC, que em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Carf, deve ser observado pelos Conselheiros do Carf, transcrevo a respectiva ementa e agrego seus fundamentos como razões de decidir:

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 novo entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos

Processo nº 10425.001336/2002-22
Acórdão n.º **1402-00908**

S1-C4T2
Fl. 0

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.

Isso posto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL de 38,4% para 9,6% da receita bruta total conhecida.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva