



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

Processo nº 10425.902386/2009-03
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1802-001.414 – 2ª Turma Especial
Sessão de 06 de novembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente SABINO ROLIM GUIMARÃES FILHO & CIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO FUNDADO NA ALEGAÇÃO DE RECOLHIMENTO A MAIOR PELA APLICAÇÃO DO COEFICIENTE DE 32%, EM VEZ DE 8%. SERVIÇO HOSPITALAR. NÃO COMPROVAÇÃO.

A certeza e a liquidez do crédito são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei. Quanto à tributação dos serviços hospitalares pelo lucro presumido, no que diz respeito à apuração da base de cálculo com o coeficiente de 8% (e não 32%), a jurisprudência do STJ é bastante clara ao não considerar como serviço hospitalar a simples prestação de atendimento médico, e os elementos constantes dos autos indicam ser essa a atividade da Recorrente. Não comprovada a origem do alegado direito creditório, mantém-se a negativa em relação à compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Processo nº 10425.902386/2009-03
Acórdão n.º **1802-001.414**

S1-TE02
Fl. 3

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

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, que manteve a negativa de homologação em relação à Declaração de Compensação apresentada pela Contribuinte, nos mesmos termos que já havia decidido anteriormente a Delegacia de origem.

Os fundamentos para a negativa da compensação pela Delegacia de origem e os argumentos da primeira peça de defesa da Contribuinte (manifestação de inconformidade) estão assim descritos na decisão de primeira instância, Acórdão nº 11-34.350 (fls. 38 a 40):

Trata o presente processo de PER/DCOMP eletrônica (nº 26493.39540.281005.1.3.04-6800) na qual se indicou, como origem de crédito, o DARF relativo a IRPJ referente ao regime de tributação pelo lucro presumido (código de receita nº 2089) do período de apuração de 31 de dezembro de 2001, no valor de R\$2.988,29 que teria sido pago indevidamente pela Interessada em 31/01/2002, fl. 14.

O despacho decisório eletrônico (fl. 23) identificou integral utilização anterior do pagamento para quitação de débito do IRPJ, em face do que não homologou a compensação declarada, com indicação de saldo devedor no valor de R\$3.539,66 a ser acrescido de multa e juros moratórios.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, fls. 01/03, alegando ter apresentado a referida DCOMP, compensando o valor de R\$3.539,66 referente a débitos de IRPJ e CSLL tendo apresentado um crédito original no valor de R\$3.736,79, conforme cópia do PER/DCOMP em questão e cópia do DARF, fls. 11/16.

Aduz que do crédito devidamente atualizado, no valor de R\$3.736,79, somente havia compensado o valor de R\$3.539,66, tendo ficado um saldo a compensar de R\$197,13. Portanto, à época da compensação possuía crédito suficiente para compensar o tributo acima citado.

Informa ter apresentado a DCOMP nº 13093.11784.150506.1.3.04-9300 vinculada ao mesmo crédito e em valor que não supera o saldo remanescente, portanto, na data da compensação possuía crédito suficiente para compensar os débitos de IRPJ e CSLL.

Que não teve oportunidade de retificar possíveis divergências ou sanar quaisquer omissões oriundas do preenchimento das DCOMP apresentadas já que não havia recebido qualquer notificação da Receita Federal neste sentido.

Finaliza requerendo a reforma do Despacho Decisório em lide e o conseqüente deferimento da compensação realizada mediante referido PER/DCOMP.

Como já mencionado, a DRJ Recife/PE manteve a negativa em relação à compensação, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. UTILIZAÇÃO INTEGRAL. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

Mantém-se o despacho decisório que não homologou a compensação quando constatado que o recolhimento indicado como fonte de crédito foi integralmente utilizado na quitação de débito confessado em DCTF.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 14/10/2011, a Contribuinte apresentou recurso voluntário em 10/11/2011, aduzindo as razões abaixo:

- a 3ª Turma da DRJ/REC limitou-se a refutar os argumentos defendidos pela Recorrente, sem ao menos examinar o aspecto legal e material da questão. Também não analisou detidamente as provas constantes dos autos;

- a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade limitada, tendo por objeto a prestação de serviços médicos hospitalares, nos termos de seu contrato social (consolidação), fls. 06/10, sendo contribuinte do Imposto de Renda pelo lucro presumido;

- nos termos da Lei nº 9.249/1995, as empresas prestadoras de serviço passaram a recolher o Imposto de Renda sobre uma base de 32% (trinta e dois por cento), exceto as que prestarem serviços hospitalares, que recolhem de acordo com a base de 8% (oito por cento);

- é este o entendimento do STJ sobre a matéria:

“A Primeira Seção pacificou o entendimento de que o conceito de serviços hospitalares a que se refere o art. 15, § 1º, III, a, da Lei 9.249/95, na sua redação original, deve ser interpretado de forma objetiva, abrangendo as atividades de natureza hospitalar essenciais à população, independente da existência de estrutura para internação, excluídas somente as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios

médicos” (EREsp 923.537/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO/julgado em 09/12/2009, DJe 18/12/2009).

- a Recorrente, examinando os seus documentos, especificamente DARFs e DIPJs, observou que por um equívoco do seu setor contábil, recolheu a maior o IRPJ nos anos-calendário 1998 a 2002, utilizando a alíquota de 32% (trinta e dois por cento) e não de 8% (oito por cento) para determinar a base de cálculo do Lucro Presumido, conforme se vê na cópia da DIPJ 2002 original, ano-calendário 2001, em anexo (doc.01);

- desta feita, a Recorrente providenciou a retificação da DIPJ acima referida, adaptando-a à realidade da empresa, isto é, corrigindo a base de cálculo de 32% para 8%, conforme se percebe da cópia da DIPJ - 2002 RETIFICADORA, doc. 02 em anexo, uma vez que prestou serviços de natureza hospitalar;

- após fazer um levantamento de seu crédito, a Recorrente apresentou PER/COMP de nº 26493.39540.281005.1.304-6800 em 28/10/2005, compensando o valor de R\$3.539,66 (três mil, quinhentos e trinta e nove reais e sessenta e seis centavos), decorrentes de débitos de IRPJ e CSLL, apresentando para tanto um crédito original no valor de R\$ 3.736,79, conforme cópia do documento em anexo, fls. 11/16;

- pode-se notar da PER/DCOMP indeferida apresentada em 28/10/2005, que do crédito devidamente atualizado no valor de R\$ 3.736,79 (três mil, setecentos e trinta e seis reais e setenta e nove centavos), somente foi compensado o valor de R\$ 3.539,66 (três mil, quinhentos e trinta e nove reais e sessenta e seis centavos), ficando um saldo naquela data a compensar no valor de R\$ 197,13 (cento e noventa e sete reais e treze centavos);

- analisando seus arquivos, a Contribuinte percebeu que apenas foi apresentada a PER/DCOMP nº 13093.11784.150506.1.3.04-9300, vinculada ao mesmo crédito original apresentado na PER/DCOMP indeferida, em 15 de maio de 2006, e isso mesmo em valor que não supera o saldo remanescente, conforme cópia em anexo, fls. 17/22;

- ainda que se levasse em consideração que a compensação posterior foi superior ao crédito atualizado, o que de fato não ocorreu, é importante notar que a Contribuinte possuía, na data da primeira compensação, crédito suficiente para compensar os tributos no limite de R\$ 3.736,79 (três mil, setecentos e trinta e seis reais e setenta e nove centavos);

- a Contribuinte tinha crédito suficiente para a compensação dos tributos alocados na PER/COMP indeferida, não sendo justo e legal o indeferimento das compensações realizadas;

- em que pese as afirmações da autoridade julgadora de que a Recorrente teria utilizado o crédito indicado na PER/DCOMP nº 26493.39540.281005.1.3.04-6800, para abater o débito do IRPJ relativamente ao 4º trimestre de 2001, aquela autoridade não considerou que o débito dessa mesma competência foi de R\$ 1.618,19 (hum mil, seiscentos e dezoito reais e dezenove centavos), retificado através da DIPJ 2002 RETIFICADORA (doc. 02) e não de R\$ 6.472,77, uma vez que a base de cálculo outrora aplicada foi de 32% (trinta e dois por cento), quando o correto seria 8% (oito por cento), já que a Contribuinte presta serviços hospitalares;

- como a Recorrente recolheu um valor de R\$ 6.472,77, quando deveria ter recolhido R\$ 1.618,19 referente ao IRPJ do 4º trimestre de 2001, ficou com um crédito a compensar no valor de R\$ 4.854,58 (quatro mil, oitocentos e cinquenta e quatro reais e

cinquenta oito centavos), referente a essa mesma competência. E foi justamente desse crédito que a Recorrente se utilizou para compensar o débito indicado na PER/DCOMP em questão;

- a Contribuinte não teve sequer a oportunidade de retificar possíveis divergências ou sanar quaisquer omissões oriundas do preenchimento das DCTFs e PER/DCOMPs apresentadas, já que não recebeu nenhuma notificação da Receita Federal, à exceção do despacho decisório ora impugnado;

- a Recorrente realizou a compensação obedecendo estritamente a legislação vigente à época do encontro de contas, de acordo com o entendimento consolidado pelo Poder Judiciário, não existindo, portanto, motivos legais que não autorizassem a homologação da compensação pela autoridade administrativa.

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, a Contribuinte questiona a não homologação de Declaração de Compensação – DCOMP por ela apresentada, em que utiliza crédito decorrente de pagamento feito a título de IRPJ - Lucro Presumido, referente ao 4º trimestre do ano-calendário de 2001.

A Delegacia de origem, por meio de despacho eletrônico, não homologou a compensação. A negativa foi motivada pelo fato de o referido pagamento já ter sido utilizado para a quitação de débito declarado em DCTF.

Em sua manifestação de inconformidade, a Contribuinte alegou que possuía crédito suficiente para a compensação, e também que não teve oportunidade de retificar possíveis divergências ou sanar quaisquer omissões oriundas do preenchimento das DCOMP apresentadas, já que não havia recebido qualquer notificação da Receita Federal neste sentido.

A Delegacia de Julgamento fundamentou sua decisão nos seguintes termos:

(...)

A DRF/Campina Grande/PB constatou a existência do pagamento, todavia observou que o recolhimento fora integralmente vinculado ao próprio débito do IRPJ apurado pela sistemática do lucro presumido relativo ao quarto trimestre de 2001, que, conforme declarado em DCTF, importou em R\$6.472,77, o exato valor da soma dos pagamentos efetuados pela contribuinte conforme DARFs por mim anexados às fls. 35/37.

Assim, resultou inexistente o crédito reclamado na DCOMP, razão pela qual não foi homologada a compensação nela declarada.

Como nos termos da legislação de regência, a DCTF constitui instrumento de confissão de dívida quanto aos débitos nela declarados, e tendo em vista que a contribuinte apresentou DCTF em que fez constar haver apurado pelo regime de tributação pelo lucro presumido relativamente ao 4º trimestre de 2001, débito do IRPJ no valor de R\$6.472,77 vinculando-o ao pagamento realizado através de DARFs no mesmo montante (fls. 35/37), não poderia a autoridade a quo reconhecer crédito algum para a contribuinte, dado que o valor recolhido já fora, ao tempo do decisório, integralmente alocado a débito regularmente confessado pelo sujeito passivo.

E, não sendo líquido e certo o crédito contra a Fazenda Pública, não pode ser postulada sua compensação para extinguir débitos do sujeito passivo (art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN).

Correto, então, o despacho decisório ao não homologar a compensação pretendida em vista do fato de que o crédito foi totalmente utilizado para compensar o débito declarado em DCTF, portanto, confessado como devido pelo próprio contribuinte.

Ante o acima exposto, VOTO por julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para manter o despacho decisório de fl. 23.

Só na fase de recurso voluntário é que a Contribuinte veio esclarecer que o alegado crédito tinha origem em pagamento a maior de IRPJ com base no lucro presumido, em razão de ela ter apurado a base de cálculo com o coeficiente de 32%, quando o correto seria o de 8%, aplicável às prestadoras de serviço hospitalar.

Destaca ainda que retificou a DIPJ para reduzir o débito de IRPJ do 4º trimestre de 2001, de R\$6.472,77 para R\$1.618,19, dando origem ao alegado direito creditório.

Ao não retificar a DCTF, a Contribuinte concorreu para a primeira negativa em relação à compensação pleiteada.

Contudo, essa questão procedimental não justifica uma negativa em definitivo, eis que o art. 165 do CTN não condiciona o direito à restituição de indébito, fundado em pagamento indevido ou a maior, a requisitos meramente formais. O que realmente interessa é verificar se houve ou não pagamento indevido ou a maior de um determinado tributo em um determinado período de apuração

A DCTF, embora seja uma confissão de dívida, não pode ser tomada em caráter absoluto, até porque existe sempre a possibilidade de erro no seu preenchimento. Sua retificação, da mesma forma, não teria caráter absoluto, pelo que, mesmo que apresentada a declaração retificadora, esta deveria ser cotejada com outras informações e documentos, como a DIPJ, os Livros Contábeis e Fiscais, Demonstrativos, etc., porque o que interessa é saber se houve ou não recolhimento indevido ou a maior.

No que toca à comprovação de um indébito, é importante lembrar que o processo administrativo fiscal não contém uma fase probatória específica, como ocorre, por exemplo, com o processo civil.

Especialmente nos processos iniciados pelos contribuintes, como o aqui analisado, há toda uma dinâmica na apresentação de elementos de prova, uma vez que a Administração Tributária se manifesta sobre esses elementos quando profere os despachos e decisões com caráter terminativo, e não em decisões interlocutórias, de modo que não é incomum a carência de prova ser suprida nas instâncias seguintes.

No caso concreto, a Contribuinte veio alegar nessa fase de recurso voluntário que presta serviços hospitalares e que recolheu IRPJ a maior, em razão de ter utilizado o

coeficiente de 32% para a apuração da base de cálculo do lucro presumido, em vez do coeficiente de 8%.

Para comprovar esta alegação, ela destaca o objeto social constante de seu ato constitutivo: “a sociedade simples terá por objeto social a prestação de serviços médico hospitalar”.

A tributação dos serviços hospitalares na modalidade do lucro presumido já suscitou muitas controvérsias.

A Lei 9.249/1995, em sua redação original, definiu o coeficiente de 8% para os serviços hospitalares nos seguintes termos:

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

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

I – (...)

II – (...)

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

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

Havia muita polêmica sobre quais atividades poderiam ser enquadradas como “serviço hospitalar”, e quais os requisitos que os contribuintes deveriam atender para que fosse aplicado o coeficiente de 8%.

A Lei nº 11.727/2008, então, promoveu uma alteração na alínea “a” acima transcrita, que passou a conter a seguinte redação:

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)

Os fatos debatidos nesse processo são anteriores a esta alteração legislativa.

Interpretando a redação original da Lei 9.249/1995, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao julgar um Recurso Especial representativo de controvérsia, que foi submetido ao regime do artigo 543-C do CPC, consolidou o entendimento de que “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)”:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.399 - BA (2009/0006481-0)

EMENTA DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
RECURSO ESPECIAL.

VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO “SERVIÇOS HOSPITALARES”. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO.

ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO.
RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

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

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

3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares “aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde”, de sorte que, “em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos”.

4. Ressalta de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente

à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.

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

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

7. Recurso especial não provido.

(grifo acrescido)

O STJ vinha interpretando o referido dispositivo legal de maneira bem restritiva, e a mudança neste posicionamento se deu no julgamento do RESP 951.251-PR, conforme mencionado acima.

Também é interessante transcrever a ementa desta decisão:

RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO.

ARTS. 15, § 1º, III, “A”, E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR.. INTERNAÇÃO. NÃO-OBIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRA-FISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO.

1. Acórdão proferido antes do advento das alterações introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008. O art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa.

2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a mens legis. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se

pode alterar sua natureza para transmudar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo.

3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.

4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resume à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.

5. Deve-se entender como “serviços hospitalares” aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. 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.

6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias.

8. Recurso especial não provido.

(grifos acrescidos)

O voto que orientou o julgamento do RESP 951.251-PR esclarece bem o que significa interpretar a norma em questão sob a ótica de seu conteúdo objetivo:

Entretanto, não se deve perder de vista que o art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.274/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não na pessoa do contribuinte que executa a “prestação de serviços hospitalares”. Doutro modo, seria alterar a própria natureza da norma legal, transmudando-se o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo, a fim de concedê-lo apenas aos estabelecimentos hospitalares.

(...)

Se a intenção do legislador – que, não se deve esquecer, representa a vontade popular – fosse beneficiar determinados contribuintes em face de suas características particulares,

concedendo, assim, uma isenção subjetiva, a regra deveria referir-se a esses sujeitos, e não ao serviço por eles prestado.

Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

(...)

A Receita Federal tem reconhecido o direito à base de cálculo reduzida do IRPJ a prestadores de serviços hospitalares, mesmo que esses não possuam estrutura física para realizar internação de pacientes.

(...)

Em conclusão, por serviços hospitalares compreendem-se aqueles que estão relacionados às atividades desenvolvidas nos hospitais, ligados diretamente à promoção da saúde, podendo ser prestados no interior do estabelecimento hospitalar, mas não havendo esta obrigatoriedade. Deve-se, por certo, excluir do benefício simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais consubstanciadas em consultas médicas, já que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos.

(grifos acrescidos)

Este mesmo voto fornece ainda outros parâmetros para a compreensão do que seriam serviços hospitalares, especialmente no sentido de diferenciá-los da “simples prestação de atendimento médico”:

(...)

Com esta exegese, não está excluído por completo o aspecto referente aos custos dos contribuintes, uma vez que, para que esses efetivamente prestem serviços hospitalares, necessitam possuir um suporte material e humano específico – instrumentos necessários à elaboração de diagnósticos e intervenções cirúrgicas, bem como profissionais especializados para sua utilização, sendo tal aparato diverso e mais oneroso do que aquele relacionado com a simples prestação de consultas médicas.

Dessa forma, duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por contribuinte que no desenvolvimento de sua atividade possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico, sem, contudo, decorrerem esses custos necessariamente da internação de pacientes.

Retornando ao conteúdo destes autos, vê-se que a Contribuinte, apesar de invocar a jurisprudência do STJ acima transcrita, não esclarece em nenhum momento qual é o tipo de serviço hospitalar que realiza.

A única informação nesse sentido, e à qual ela se apegua, é a descrição totalmente vaga de seu objeto social: “a sociedade simples terá por objeto social a prestação de serviços médico hospitalar”.

Nem mesmo o seu nome empresarial colabora para esta questão.

Vale lembrar que de acordo com o art. 333, I, do Código de Processo Civil Brasileiro – CPC, “o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”.

No caso, estamos diante de uma **Sociedade Simples**, constituída perante o Registro de Títulos e Documentos, com um **capital social de R\$ 2.000,00** (dois mil reais), conforme cópias do contrato social, às fls. 06/07

A jurisprudência do STJ é bastante clara ao não considerar como serviço hospitalar a simples prestação de atendimento médico, e os elementos constantes dos autos indicam ser essa a atividade da Recorrente.

Deste modo, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa