



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10508.720110/2012-86
ACÓRDÃO	1101-001.786 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HOSPITAL DE OLHOS RUY CUNHA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. CRITÉRIO OBJETIVO. TEMA 217 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SIMPLES CONSULTAS MÉDICAS.

De acordo com o entendimento firmado pelo STJ, devem ser considerados serviços hospitalares, para fins de definição do percentual de presunção de IRPJ/CSLL apurados sobre o lucro presumido, 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. Tendo o próprio contribuinte, no curso da fiscalização, indicado que parte de sua receita era advinda de consultas médicas e, não tendo sido apresentada qualquer prova em sentido contrário no processo administrativo, não há como afastar a conclusão a que chegou o TVF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 18 de agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheirosr Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 3284-3296) interposto contra acórdão da 9ª Turma da DRJ/REC (e-fls. 3271-3278) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 3224-3265) apresentada em face de autos de infração (e-fls. 3137-3210) de IRPJ e CSLL relativos aos anos-calendário 2007, 2008 e 2009, em que se são apuradas as seguintes infrações:

IRPJ:

0001 LUCRO PRESUMIDO

APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

Aplicação incorreta do percentual de determinação do Lucro Presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de prestação de serviço, quando o correto, para esta atividade, seria 32%, o que acarretou as diferenças a menor de IRPJ apurado e recolhido/declarado pela contribuinte, conforme relatório fiscal em anexo.

CSLL:

0001 APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BC DA CSLL

APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DA CSLL

Aplicação indevida de percentual de determinação da base de cálculo presumida da CSLL, conforme relatório fiscal em anexo.

No Relatório Fiscal que acompanha os autos de infração (e-fls. 3211-3220) narra-se os seguintes fatos principais:

2. CONSTATAÇÃO REALIZADA PELA FISCALIZAÇÃO

A contribuinte tomou conhecimento das constatações realizadas pela fiscalização (documento nº 13, do presente processo) em 29/02/2012, bem como esclareceu que a fiscalizada estava amparada por decisão judicial (documento nº 21, do

presente processo), razão por que se torna pertinente o registro das considerações abaixo.

Face ao exposto, foi expedido o ofício nº 7/2012/E TAJ/IRF-ILH/DRFITA/SRRF05/RFB/MF-BA, de 21 de março de 2012, o qual deixa bem claro que a contribuinte não será afetada pelo lançamento pretendido, já que o crédito constituído continuará suspenso até a decisão judicial final da matéria (documento nº 22, do presente processo).

(...)

3. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO

Ainda que a RFB não esteja, automaticamente, vinculada às decisões do STJ, houve mudança no critério jurídico do que seja “serviços hospitalares” para efeito da apuração do lucro presumido; já que, após a aprovação do Parecer PGFN/CDA nº 2.025/2011 pelo Ministro da Fazenda (DOU de 24/01/2012), as atividades próprias dos hospitais (voltadas para promover a saúde) estão incluídas no rol dos serviços hospitalares de que tratam o art. 15, parágrafo 1º, inciso III e art. 20, ambos da Lei nº 9.249/95 (STJ – Recurso especial nº 1.116.399/BA). Contudo, as consultas médicas -ainda que realizadas no interior dos hospitais – ficam excetuadas da conceituação acima, razão por que não estão contempladas pelo benefício ora tratado.

Pelo exposto, tendo em vista que a contribuinte manifesta no CNES que realiza atividades classificadas no novo critério jurídico de “serviços hospitalares”, fez-se necessário expedir nova solicitação de esclarecimentos.

4. NOVA SOLICITAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS

À vista do novo entendimento jurídico estabelecido nos termos supracitados, foi expedida a Solicitação de esclarecimentos II (documento nº 19, do presente processo), por meio da qual a contribuinte foi intimada a apresentar a receita apurada de forma rateada: aquela decorrente, exclusivamente, de consultas médicas e a relativamente aos demais serviços hospitalares.

5. ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS

A contribuinte apresentou o rateio solicitado (desmembramento de consultas médicas e demais procedimentos realizados), juntamente com um CD com o arquivo digital referente às receitas desmembradas (documento nº 23, do presente processo).

Quanto a isso, vale registrar que a fiscalização não encontrou razões para discordar do valor da quantia desmembrada a título de consultas médicas, a qual se tornou base para o lançamento das diferenças devidas.

6. APURAÇÃO DAS DIFENÇAS DEVIDAS

Considerando a legislação em vigor e, em estrita obediência à decisão judicial que trata da matéria em evidência, as receitas decorrentes de consultas médicas serão

objeto de lançamento fiscal, no que se refere à diferença do coeficiente de presunção.

Contudo, referido procedimento administrativo em nada afetará a contribuinte, já que o crédito constituído ficará suspenso até ulterior manifestação do judiciário a respeito da matéria conforme circunstanciamento registrado no ofício que foi encaminhado para a Justiça Federal (documento nº 22, do presente processo). No caso, se a Fazenda Pública não lograr êxito em sua pretensão, o valor lançado será extinto sem, entretanto, ter passado pela fase de cobrança (sai da suspensão para a extinção).

Por isso, conforme está consignado nos termos do auto de infração, enquanto perdurar a suspensão ora enfocada, a Administração Tributária estará IMPEDIDA de praticar qualquer ato contra a contribuinte visando a cobrança do crédito objeto de suspensão. Logo, ficam afastadas as cobranças administrativa e judiciais, bem como restrições em relação a certidões negativas ou outros atos administrativos de naipes semelhantes.

7. MULTA DE OFÍCIO O presente crédito tributário está sendo constituído com a finalidade de prevenir a decadência relativa a tributo com exigibilidade suspensa em face de decisão judicial, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Logo, o valor constituído se refere apenas aos tributos em espécie, quais sejam: o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e aos juros de mora.

Ficam afastadas, por conseguinte, as multas de ofício e de mora.

Em sua impugnação (e-fls. 3224-3265), o contribuinte alegou (i) necessidade de sobrestamento do julgamento – decisão judicial com eficácia plena – lançamento realizado apenas para prevenir decadência; (ii) a ilegalidade do lançamento realizado – previsão expressa da alíquota aplicável à atividade exercida pela autuada – art. 15, III, “a”, da Lei 9.249/1995 – impossibilidade de interpretação restritiva.

A DRJ proferiu acórdão (e-fls. 3271-3278) que restou a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. CRITÉRIO OBJETIVO.

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.

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO.

O percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nº lucro presumido, para a atividade de prestação de serviços em geral é de 32% (trinta e dois por cento), com exceção aos serviços hospitalares, caso em que se reduz respectivamente para 8 e 12%.

RECURSOS REPETITIVOS. STJ. VINCULAÇÃO DA RFB.

As decisões emanadas pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos vinculam a Receita Federal quando atendidos os requisitos estabelecidos nos §§ 4º, 5º e 7º da Lei 10.522/2002 e art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014.

Inconformada, a Recorrente apresenta recurso voluntário (e-fls. 3284-3296) em que defende (a) a inaplicabilidade da tese jurídica firmada no REsp 1.116.399/BA aos serviços prestados pela Recorrente; (b) da errônea interpretação do acórdão proferido no mandado de segurança n. 1455-44.2010.4.01.3311 – não enquadramento dos procedimentos da Recorrente como “simples consulta médica”; (c) a indispensável realização de exames nas consultas oftalmológicas; (d) a ilegalidade do lançamento realizado – previsão expressa da alíquota aplicável à atividade exercida pela Recorrente – art. 15, §1º, III, “a”, da Lei 9.249/1995 – impossibilidade de interpretação restritiva.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Cinge-se a controvérsia dos presentes autos basicamente em relação ao percentual de presunção a ser aplicado às atividades da Recorrente na apuração do IRPJ e CSLL com base no lucro presumido. Defende a Recorrente basicamente que todos os serviços que realiza seriam considerados de natureza hospitalar e, como tais, sujeitar-se-iam ao percentual de presunção de 8% e 12%, em lugar da regra geral de 32% para prestação de serviços.

De acordo com o artigo 592 do RIR/99, a partir da Lei 9.249/1995, o percentual de presunção para as atividades de prestação de serviços em geral é de 32%, salvo as exceções mencionadas expressamente no dispositivo legal:

Art. 592. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata o caput do art. 591 será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

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

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 desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas estabelecidas pela Anvisa (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”);

O próprio dispositivo legal traz exceção à regra geral do percentual de presunção, a qual contempla determinados serviços - *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 esteja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas estabelecidas pela ANVISA, nos termos da redação do artigo 15 da Lei 9.249/1995.

A matéria em questão foi objeto de intensa controvérsia administrativa e judicial, a partir da interpretação das Instruções Normativas 1.234/2012 (posteriormente alterada pela IN RFB 1.540/2015) e 1.700/2017, as quais faziam referência à Resolução RDC n. 50 de 2002, da ANVISA e aos critérios ali contidos quanto aos espaços físicos e características pessoais das pessoas jurídicas prestadoras e da estrutura hospitalar utilizada, bem como considerando o fato de que a legislação utiliza expressões que podem não corresponder precisamente aos jargões e nomenclaturas técnicas da área, permitindo margem de interpretação.

Em curtíssima síntese, cumpre apenas observar que o tema foi apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos – isto é, de observância obrigatória na esfera administrativa e judicial – quando do julgamento do Tema 217, em que firmada a seguinte tese de vinculação obrigatória:

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), devendo 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'.

O STJ adotou entendimento mais substancialista do que o até então adotado pelo Fisco Federal, privilegiando a “natureza” da atividade, entendendo que fazem jus ao benefício todos “aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde”. Para o STJ, portanto, interessa mais a atividade desempenhada pelo contribuinte (se está vinculada de alguma forma à atividade hospitalar e à promoção da saúde) e não quem o executa, isto é, se é estruturalmente um hospital ou não, rechaçando ainda requisitos não previstos em lei para a caracterização do serviço como “hospitalar” (na época, discutia-se principalmente a exigência de um número mínimo de leitos e capacidade de internação).

Todavia, excluiu expressamente do conceito de serviço hospitalar as consultas médicas, apontando que tal espécie de serviço médico não tem caráter hospitalar, e sim de consultórios médicos.

Feita tal consideração preliminar, vejamos o que se deu no caso em tela.

Conforme consta do Relatório Fiscal, quando do lançamento tributário a Recorrente encontrava-se em pendência de julgamento definitivo em ação judicial que havia movido contra a União Federal, em que se discutia justamente a aplicação dos percentuais de presunção de IRPJ/CSLL à sua atividade, de tal forma que o lançamento foi inicialmente realizado apenas para fins de prevenir a decadência.

A respeito de referida ação judicial, bem observou a DRJ que já houve o seu trânsito em julgado em 10/05/2017, conforme consulta pública ao sítio eletrônico do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Consta que o acórdão proferido naquele processo reformou a sentença inicialmente integralmente favorável ao particular, justamente para adaptá-la ao entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 217, submetido ao rito dos recursos repetitivos. Veja-se o acórdão do mandado de segurança transitado em julgado em que figurou a Recorrente no polo ativo:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO - CSLL. ART. 15, §1º, III, “A”, E ART. 20 DA LEI 9.249/95. CLÍNICA DE OFTALMOLOGIA. SERVIÇOS HOSPITALARES. RECURSO REPETITIVO (ART 543-C CPC/1973) – REsp 1.116.399/BA. IMUNIDADE. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. POSSIBILIDADE. SENTENÇA REFORMADA. (6)

(...)

2.Superando em definitivo eventuais divergências remanescentes, **decidiu a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 1.116.399/BA, submetido ao regime de Recursos Repetitivos** (art. 543-C do CPC/1973), que o benefício fiscal do art. 15, § 1º, III, da Lei nº 9.249/95 é objetivo (foco nos serviços prestados – ligados à promoção da saúde), não subjetivo (em razão da pessoa do contribuinte), não carecendo de o serviço ser prestado, necessariamente, dentro de um hospital nem de que o estabelecimento “realize a internação de pacientes”.

3.Na esteira do entendimento firmado pelo STJ e esta Corte, **os serviços oftalmológicos estão inseridos no conceito de “serviços hospitalares” para efeito da apuração da IRPF e CSLL sobre base de cálculo no percentual de 8% e 12%, respectivamente, contudo, o benefício fiscal não abarca a receita bruta proveniente de meras consultas médicas**, nos termos do art. 15, §1º, III, “a”, e art. 20 da Lei 9.249/95.

4.A Segunda Turma desta Corte firmou entendimento de que os serviços prestados por sociedades civis na área de oftalmologia classificam-se como serviços hospitalares. Assim, têm as sociedades direito à alíquota reduzida do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos da Lei n. 9.249/1995. (AgRg no REsp 940136 / PR; Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS; T2 - SEGUNDA TURMA; DJ 14/12/2007 p. 391).

Nota-se, portanto, que no mandado de segurança impetrado pela Recorrente expressamente se confirma a aplicação da tese firmada pelo STJ.

Inclusive, naquele processo a Recorrente chegou a interpor recurso especial, cujo seguimento foi negado pelo TRF-1 justamente sob a perspectiva de que o acórdão do Tribunal estava em perfeita consonância com o entendimento do STJ, afirmando-se: *“o acórdão recorrido entendeu pela aplicação das alíquotas reduzidas de IRPJ e CSLL, previstas na Lei 9.249/95, excluindo as simples consultas médicas, encontrando-se, portanto, em consonância com o aludido paradigma.”*

Com efeito, trata-se exatamente do que firmou o STJ no Tema Repetitivo nº 217, cuja tese firmada é a de que são considerados serviços hospitalares “aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde”, excluindo-se as simples consultas médicas.

Portanto, a ação transitada em julgado de forma parcialmente favorável à Recorrente nada mais é do que a exata reprodução da tese fixada pelo STJ no Tema 217. Tanto que, em seu recurso voluntário, a Recorrente confirma que:

o acórdão estabelece que, em sendo realizada **simples/mera** consulta médica, deve ser aplicado o percentual de 32% para apuração de IRPJ e CSLL. Ou seja, **o mérito da questão não foi constatar se a contribuinte presta simples consulta médica, mas apenas que, na hipótese de assim suceder, não se aplicaria a norma do art. 15, §1º, III, “a” da Lei 9.249/1995 para o cálculo do IRPJ e da CSLL**

Em conclusão, portanto, tem-se que é incontroverso que as meras consultas médicas são tributadas pela regra geral (32%), ao passo que apenas os serviços hospitalares gozam de alíquota reduzida de IRPJ e CSLL (8% e 12%, respectivamente). É o que afirmaram a fiscalização, a Recorrente, a DRJ e o Judiciário, seja na ação movida pela Recorrente, seja o STJ em sede de recurso repetitivo.

Todavia, defende a Recorrente que *“a natureza do atendimento médico oftalmológico não é condizente com este tipo de prestação de serviço”* e que *“nas consultas oftalmológicas realizadas nas dependências da Recorrente, a realização de exames clínicos é indispensável para o atendimento médico”*. Conclui, então, que

Dessa maneira, à luz da documentação constante no presente processo administrativo, verifica-se que o Auto de Infração objurgado se fundamentou tão somente em orientação interna da SRF. Assim, foram indevidamente desconsideradas as especificidades do serviço prestado pela Recorrente que

impossibilitam o enquadramento das consultas oftalmológicas como “simples”, e que, por isso, conferem a Recorrente o direito ao benefício fiscal do art. 15, §1º, III, “a” da Lei 9.249/1995.

Em outras palavras, o que afirma a Recorrente é que, por se tratar de medicina oftalmológica, todos os seus serviços seriam caracterizados como “hospitalares”, e que não haveria “simples consultas médicas”.

Entretanto, nota-se que, no curso do procedimento fiscal, intimada para tanto, a própria Recorrente segregou as receitas de “Consultas Médicas” e “Serviços Hospitalares”, em esclarecimentos prestados de forma escrita e através de planilha eletrônica apresentada à fiscalização (e-fls. 2080-3186). Foi justamente a partir da referida receita informada de “consultas médicas” que a fiscalização procedeu com o lançamento, sequer questionando o montante, conforme consta do TVF:

Quanto a isso, vale registrar que a fiscalização não encontrou razões para discordar do valor da quantia desmembrada a título de consultas médicas, a qual se tornou base para o lançamento das diferenças devidas.

6. APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DEVIDAS

Considerando a legislação em vigor e, em estrita obediência à decisão judicial que trata da matéria em evidência, as receitas decorrentes de consultas médicas serão objeto de lançamento fiscal, no que se refere à diferença do coeficiente de presunção.

Ao afirmar, no curso do contencioso administrativo, que a receita oriunda da tabela “Consultas Médicas” por ela própria fornecida não corresponderia apenas às consultas propriamente ditas, mas também a outros procedimentos, a Recorrente não produz qualquer prova nesse sentido.

Como bem apontou a DRJ:

Primeiro, deve-se destacar que foi a própria contribuinte que, após intimação, apresentou um rateio de sua receita total, informando a receita originada de consultas médicas e as receitas oriundas de serviços hospitalares. Foram exatamente esses valores, as receitas originadas de consultas médicas, que a Autoridade Fiscal lançou nos Autos de Infração, conforme cópia abaixo:

(...)

Como em sua defesa, a Impugnante alegou que as receitas de consultas médicas, por ela própria informadas, compreenderiam também exames complementares, **a ela caberia apresentar as notas fiscais com a discriminação da parcela da receita atribuível relativa a cada um dos serviços**, para ser possível a aplicação do percentual de 8% à receita decorrente da realização de exames e de 32% à receita relativa à consulta.

Todavia, a Impugnante não apresentou as notas fiscais com a descrição dos serviços prestados, não se desincumbindo do ônus probatório que lhe cabia.

Independente do entendimento da DRJ quanto à forma da prova (notas fiscais com descrição dos serviços), o fato é que a Recorrente efetivamente não trouxe aos autos um elemento sequer capaz de contradizer a informação por ela própria prestada no curso da fiscalização, seja nota fiscal ou qualquer outro.

Evidentemente, é crível a alegação da Recorrente de que atendimentos oftalmológicos, mesmo em consultórios, podem envolver procedimentos variados que ultrapassam a mera consulta clínica; trata-se de senso comum e experiência prática cotidiana. Todavia, para que seja capaz de afastar o lançamento, deveria vir acompanhada de prova, o que não ocorre no caso em tela.

Não se trata, então, de qualquer “interpretação restritiva” pela fiscalização, como afirma a Recorrente. Redunda a solução para o presente caso unicamente na falta de acervo probatório a dar suporte ao que a Recorrente afirma em sua impugnação e recurso voluntário que, diga-se mais uma vez, é contrário ao que foi afirmado por ela própria no curso da fiscalização.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho