



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10530.001004/2003-21
Recurso nº. : 147.511
Matéria : IRPJ – Ano-calendário 1998
Recorrente : Clínica Senhor do Bonfim Ltda
Recorrida : 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador – BA.
Sessão de : 22 de setembro de 2006
Acórdão nº. : 101-95.766

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE HEMODIÁLISE – NATUREZA HOSPITALAR – ALÍQUOTA DE 8% SOBRE A RECEITA BRUTA MENSAL. Não importa o local em que o serviço é prestado para que sua natureza seja considerada hospitalar, mas tão somente a essência intrínseca da prestação, qual seja, dar amparo à saúde humana.

Considerando-se a complexidade que envolve a prestação de serviço de hemodiálise, que exige pessoal especializado, espaço físico adequado, equipamentos sofisticados e rotinas procedimentais específicas, o mesmo pode ser enquadrado como “serviços hospitalares”, devendo-lhe ser aplicada a alíquota reduzida de 8% para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por Clínica Senhor do Bonfim Ltda.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Paulo Roberto Cortez e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº 10530.001004/2003-21
Acórdão nº 101-95.766


JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, CAIO MARCOS CÂNDIDO, VALMIR SANDRI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Recurso nº. : 147.511
Recorrente : Clínica Senhor do Bonfim Ltda

RELATÓRIO

Clínica Senhor do Bonfim Ltda. recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 213/225, do Acórdão nº 6.801, de 23/05/2005, prolatado pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador, fls. 195/207, que julgou procedente em parte o crédito tributário formalizado pelo auto de infração de fls. 08/17.

O lançamento foi efetuado em razão de a fiscalização apontar a aplicação incorreta do coeficiente de 8% para determinação do lucro, quando o correto seria 32% sobre as receitas da atividade, uma vez que os serviços prestados pela empresa não se caracterizam como serviços hospitalares, capitulando como enquadramento legal o artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e o artigo 25, inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Em impugnação tempestiva, a interessada alega, em síntese, que a diversidade de coeficientes de presunção em função da atividade, prevista na legislação, objetiva aproximar a lucro presumido do lucro real, e que o legislador distinguiu os serviços hospitalares com o percentual de 8% em decorrência dos elevados custos dessa atividade.

Diz que, atendendo às exigências legais do Ministério da Saúde, possui complexa estrutura, composta de equipamentos, aparelhos, acomodações e profissionais de diversas áreas, podendo ser considerada um hospital especializado em tratamento de doenças renais. Acosta Portaria nº 82 do Ministério da Saúde, e relação de empregados.

Pondera que a manutenção de tal aparato, típico de hospital, implica elevados custos, o que reduz sua margem de lucro de forma a justificar a utilização do percentual de 8%.

Requer diligência para comprovação da existência do complexo hospitalar e junta fotografias de suas instalações.

Afirma enquadrar-se no conceito de serviços hospitalares externado pela Receita Federal como aqueles prestados em estabelecimentos onde se internam e tratam doentes, citando diversas decisões administrativas, uma vez que os pacientes são recepcionados por assistentes sociais e psicólogos, internados para permanência em cadeiras/leito por um período mínimo de quatro horas, três vezes por semana, precedidos de um tempo para preparação do paciente, além de observação após a realização do tratamento. Esclarece que o tratamento provido pela empresa caracteriza-se no que se conhece por *Day Clinic*, que, em linhas gerais, corresponde à internação por período igual ou inferior a 12 horas, sem pernoite.

Colaciona decisão do STJ no sentido de que se aplica o coeficiente de 8% ao prestador de serviços de hemodiálise.

A 1ª Turma da DRJ em Salvador, decidiu pela manutenção parcial do lançamento, correspondendo, a parcela exonerada, a retificação na apuração do adicional. O acórdão encontra-se assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1998

Ementa: PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando esta se revela desnecessária para o deslinde da matéria em julgamento, e o pedido é feito de forma genérica, em desacordo com a legislação pertinente.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTES DE DETERMINAÇÃO. SERVIÇOS HOSPITALARES.

Para fins de determinação do lucro presumido, deve ser aplicado o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta relativa à prestação de serviços de hemodiálise, diálise peritoneal e consultas correlatas prestados pelo contribuinte, tendo em vista não se caracterizarem como serviços hospitalares.

Lançamento Procedente em Parte.

Ciente da decisão de primeira instância em 30/05/2005, a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 23/06/2005 (carimbo aposto às fls. 213).

Na petição recursal a interessada alega, em síntese, que a decisão se fundamentou no entendimento de que a Instrução Normativa 306, que admitia o coeficiente de 8%, só vigorou entre 04/2003 e 12/2004, e que o entendimento da Secretaria da Receita na época dos fatos geradores, da autuação e do julgamento era o de que os serviços de hemodiálise não poderiam ser equiparados aos hospitalares.

Diz que a decisão afronta o princípio da segurança jurídica e da irretroatividade das leis. Invoca os artigos 100, inciso I, 105, 106, inciso I do CTN, para demonstrar que a IN 306 retroagiria para abrigar a interessada, pois que no momento da constituição do crédito tributário a IN já estava em vigor, e o fato era pendente. Pondera que se o litígio tivesse sido julgado 12 meses após a apresentação da defesa, o auto de infração seria julgado improcedente. Como só foi julgado após a revogação da IN 306 pela IN 480, de dezembro de 2004, foi julgado procedente.

Invoca o princípio da segurança jurídica, chamando atenção para os novos contornos que esse princípio ganhou com a edição da Lei 9.784/99, que rege o processo administrativo federal.

Chama atenção para a tabela legal de coeficientes de presunção, que evidencia que o percentual diminui à proporção que diminui a margem de lucro da atividade, e reedita as razões de mérito discorridas na impugnação.

É o relatório



VOTO VENCIDO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI , Relatora

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Trata-se de lançamento relacionado à apuração do lucro presumido de pessoa jurídica cuja atividade é a prestação de serviços ligados à área da saúde.

No processo administrativo fiscal cuida-se de verificar a legalidade do lançamento.

O artigo 144 do CTN prevê que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

O art. 15 da Lei 9.249/95 determina:

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 - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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

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

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

O litígio gira em torno da classificação dos serviços de hemodiálise e diálise peritoneal intermitente, se como serviços hospitalares, o que os direciona ao coeficiente geral de 8%, ou se como prestação de serviços em geral, sendo aplicável o coeficiente de 32%. No caso, não houve alteração da lei aplicável aos fatos, que é o artigo 15 da Lei 9.249/95, mas apenas de sua interpretação.

Tendo em vista que não houve alteração da lei após a ocorrência do fato gerador da exigência em litígio, impertinente qualquer referência ao art. 106 do CTN.

Conquanto vários sejam os estabelecimentos destinados a prestar serviços de tratamento à saúde e de apoio à diagnose, os serviços por eles prestados não se caracterizam, necessariamente, como hospitalares.

A distinção básica entre os serviços hospitalares e os demais serviços de prestados por estabelecimentos de assistência à saúde é a internação de pacientes. O conceito de estabelecimento hospitalar é ligado intrinsecamente à internação, o que significa, além de instalações adequadas para a permanência de doentes, a manutenção de corpo técnico, equipamentos e demais requisitos necessários à prestação de assistência, alimentação, higiene durante 24 horas ao dia.

Ao prever coeficientes diferentes para a presunção do lucro, a lei leva em conta os custos inerentes ao tipo de serviço. E não é razoável entender que o estabelecimento hospitalar, que funciona 24 horas por dia, demandando uma estrutura para atendimento de "hospedagem" do paciente (permanência por mais de 24 horas), tenha custos equivalentes aos de estabelecimentos de atendimento em horários determinados, ou tipo "*day-clinic*".

Nessas circunstâncias, entendo que a interpretação adequada é a dada pela IN 480/2004, que classifica como serviços hospitalares exclusivamente aqueles prestados em estabelecimentos hospitalares, assim entendidos os que tenham pelo menos 5 leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com

disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Inaplicável, no caso, o parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que a utilização, pelo contribuinte, da alíquota de 8% não se deu em razão da observância de ato normativo, tendo em vista que a exigência se refere a fato gerador ocorrido antes da edição da IN 306/2003.

Pelas razões declinadas, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 22 de setembro de 2006


SANDRA MARIA FARONI



VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, Redator Designado

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto pela Clínica Senhor do Bomfim Ltda. que presta serviços de hemodiálise e diálise peritoneal intermitente.

O cerne do litígio gira em torno da classificação dos serviços prestados pelo contribuinte que, se enquadrados como hospitalares, estariam sujeitos ao coeficiente de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, e se enquadrados como serviços em geral, deveriam se sujeitar ao coeficiente de 32%, o qual serve de base de cálculo para a incidência do IRPJ e da CSSL para os contribuintes optantes pelo regime de apuração dos mencionados tributos através do lucro presumido.

O artigo 15, §1º, inciso III, letra "a" da Lei nº 9.249, de 26.12.1995, para fins de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica assim dispõem:

"Art 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento da receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts 30 a 35 da Lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995.

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

.....
III) - trinta e dois por cento, para as atividades de:
a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;" (grifos nossos)

De acordo com os fatos trazidos aos autos, o contribuinte alega ser um hospital especializado em tratamento de doenças renais que possui complexa estrutura física e profissional para a prestação de seus serviços, incluindo diversos equipamentos, aparelhos, acomodações e atuação de profissionais de diversas áreas.

Informa, ainda, que seus pacientes são internados para permanência em cadeiras ou leitos por um período mínimo de quatro horas, três vezes

por semana, além do período necessário à preparação do paciente e da observação pós-tratamento. Afirma, assim, que seus serviços caracterizam-se como "Day Clinic" vez que corresponde à internação por um período igual ou inferior a 12 horas, sem pernoite.

O assunto em discussão já foi por diversas vezes objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça que se manifestou no sentido de que o serviço de hemodiálise tem natureza hospitalar, assim decidindo:

"TRIBUTÁRIO – PESSOA JURÍDICA – SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS DE HEMODIÁLISE – IMPOSTO DE RENDA – ALÍQUOTA DE 8% SOBRE A RECEITA BRUTA MENSAL.

A base de cálculo do imposto de renda de sociedade civil prestadora de serviços médico-hospitalares de hemodiálise será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme prevista na legislação de regência (artigo 15, parágrafo 1º, inciso III, letra "a", da Lei n.º 9.249/95. Recurso improvido." (Recurso Especial n.º 380.584-RS, de relatoria do Ministro Garcia Vieira, publicado no D.J.U. em 25.03.2002)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA SE SERVIÇOS MÉDICOS DE HEMODIÁLISE. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA DE 8%. LEI N. 9.249/95. PRECEDENTE.

8. O STJ firmou entendimento de que às sociedades civis prestadoras de serviços médico-hospitalares de hemodiálise aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta mensal, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda. Inteligência do art. 15, §1º, inciso III, letra "a", da Lei n. 9.249/95.
2. Recurso especial a que se nega provimento." (Recurso Especial n.º 380.087-RS, de relatoria do Ministro João Otávio de Noronha, publicado no D.J.U. em 07.06.2004)

"PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE HEMODIÁLISE. SERVIÇOS HOSPITALARES. ALÍQUOTA INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA. ART. 15, § 1º, III, ALÍNEA 'A', SEGUNDA PARTE, DA LEI N. 9.249/95.

(...)



5. É *cedição* que as normas tributárias admitem interpretação analógica, bem como teleológica, por isso que, tributando a lei os 'serviços em geral' e excluindo os médico-hospitalares, torna estreme de dúvida que toda e qualquer atividade médica, pessoal ou instrumental em prol da saúde humana, está encartada no favor fiscal da redução de alíquota.

6. Hipótese em que o Tribunal a quo, com ampla cognição fática, assentou que os serviços de hemodiálise prestados pelo recorrido revestem-se de natureza de prestação de serviços médico-hospitalares e que, portanto, estaria sujeito à alíquota do Imposto de Renda de 8% sobre a receita bruta mensal (Precedentes das Turmas de Direito Público do STJ: Resp 380.087/RS; Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, DJ de 07/06/2004; Resp 380.584/RS; Rel. Min. GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, DJ de 25/03/2002).

7. As empresas prestadoras de serviços médico-hospitalares de hemodiálise, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, alínea 'a', segunda parte, da Lei n.º 9.249/95, estão sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) incidente sobre a receita bruta mensal a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

8. *Recurso Especial improvido*" (Recurso Especial n.º 673.033-RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, publicado no D.J.U. em 12.09.2.005).

Ademais, quando do julgamento do Recurso Especial n.º 380.584, assim dispôs o Ministro Garcia Vieira em seu voto:

"Por certo que não será o local da prestação, se dentro, ou fora, de um hospital, ou o fato da entidade prestadora ser uma sociedade civil, individualizada, estranha ao estabelecimento hospitalar, que vai definir a natureza dos serviços prestados (serviços em geral, ou serviços hospitalares).

Há que se indagar sobre a específica natureza do serviço prestado, no caso, a hemodiálise. Como bem salientou, Sua Excelência, "...o anexo I, da Portaria n.º 2.042/96 (fl. 91), compete a cada unidade de diálise prover os meios necessários para o monitoramento e prevenção dos riscos de natureza química, física e biológica inerentes ao tratamento, o que implica a adoção de equipamentos, instalações e procedimentos que, de fato, em nada diferem das de um hospital. Deve possuir desde serviço de controle de infecções até serviço de remoção de pacientes em estado grave, o que caracteriza como de maior complexidade que a manutenção de um banco de sangue ou ambulatório..."

Nesta linha de raciocínio, presente a característica "hospitalar", na atividade da impetrante, já que diretamente atrelado à saúde humana, enquadra-se na hipótese "serviços hospitalares", cuja alíquota, para apuração do imposto de renda, é de 8% (oito por cento),

a teor do “caput” do art. 15, da Lei n.º 9.245/95.(fl. 117).” (grifos nossos)

Resta claro, assim, que não importa o local em que o serviço é prestado para que sua natureza seja considerada hospitalar, mas tão somente a essência intrínseca da prestação, qual seja, dar amparo à saúde humana.

Além disso, através de uma interpretação teleológica da norma jurídica inserta no art. 15 da Lei n.º 9.249/95, pode-se apreender que seu objetivo é de reduzir os custos relacionados à saúde, estimulando sua prestação por particulares e facilitando o acesso da população, pois a saúde é um bem maior, “direito de todos e dever do Estado” nos termos do art. 196 da Constituição Federal.

Desta forma, considerando-se a complexidade que envolve a prestação de serviço de hemodiálise, que exige pessoal especializado, espaço físico adequado, equipamentos sofisticados e rotinas procedimentais específicas, o mesmo pode ser enquadrado como “serviços hospitalares”.

Pelas razões acima expostas, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto pela Clínica Senhor do Bomfim Ltda., vez que, por se tratar de prestadora de serviços médico-hospitalares de hemodiálise, deve-lhe ser aplicada a alíquota reduzida de 8% para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Sala das Sessões - DF, em 22 de setembro de 2006.


JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

