



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10530.002435/2003-13
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.202 – 1ª Turma
Sessão de 7 de novembro de 2017
Matéria LUCRO PRESUMIDO - SERVIÇO HOSPITALAR
Recorrente HEMOFEIRA SERVIÇO DE HEMATOLOGIA HEMOTERAPIA E ONCOLOGIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

SERVIÇOS HOSPITALARES. ATIVIDADE HEMOTERÁPICA. LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE DE 8%.

A contribuinte que executa serviços de hemoterapia, exames laboratoriais, e transfusão de sangue em procedimentos ambulatoriais, conforme restou comprovado em diligência, está sujeita ao coeficiente de 8% para a determinação do lucro presumido, mesmo antes da vigência da Lei 11.727/2008. Aplicação do entendimento exarado no RESp nº 1.116.399-BA, conforme art. 62-A do RICARF-Anexo II.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto à definição do coeficiente de apuração do lucro presumido.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1801-00.643, de 01/08/2011, por meio do qual a 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, entre outras questões que apreciou, entendeu que a atividade hemoterápica, por falta de previsão legal específica, deveria ser considerada prestação de serviço em geral para fins de fixação do coeficiente de apuração do lucro presumido até 01/01/2009.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999,2000,2001,2002,2003,2004

NULIDADE.

O enfrentamento das questões na peça de defesa com a indicação dos enquadramentos legais denotando perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e sendo asseguradas as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, não tem cabimento a nulidade do ato administrativo.

ATIVIDADE HEMOTERÁPICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. LUCRO PRESUMIDO.

A prestação de serviços médicos, por si só, sem estar acompanhada dos elementos que caracterizam a prestação do serviço efetivamente hospitalar, mormente quando praticada fora do hospital, consiste em atividade de prestação de serviços gerais e não justifica a aplicação do coeficiente de 8%, próprio para a prestação de serviços hospitalares.

A atividade hemoterápica, por falta de previsão legal específica, é considerada prestação de serviço em geral para fins de fixação do coeficiente incidente sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido até 01/01/2009.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Ao confrontar o acórdão recorrido com os paradigmas de divergência, o presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso, com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Trata-se de mesma matéria analisada no acórdão paradigma e no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

A conclusão dos acórdãos paradigmas é a de que a atividade de prestação de serviços de hemoterapia se equipara à atividade de serviços hospitalares, para fins de fixação do percentual de apuração do lucro presumido. O acórdão recorrido, por sua vez estabelece que, por falta de previsão legal específica, a atividade em questão deve ser considerada como prestação de serviços em geral para a fixação do percentual do lucro presumido até a edição da Lei nº 11.727/2008, que alterou tal definição.

Releva observar que todos os acórdãos examinados tratam da prestação de serviços de hemoterapia antes da edição da Lei nº 11.727/2008.

Assim, entendendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se DÊ SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Para o processamento do recurso especial, a contribuinte desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

- o acórdão ora impugnado deve ser reformado por julgar indevido o enquadramento da hematologia como serviço hospitalar sob o fundamento exclusivo de ausência de previsão legal;

- os serviços de natureza hospitalar receberam tratamento tributário diferenciado pelo legislador ordinário, que estabeleceu alíquotas diminutas para o recolhimento do IRPJ permitindo o acesso da população a uma maior gama de especialidades médicas e efetivando, em concreto, o direito fundamental à saúde;

- como bem salientou o Sr. Ministro do Superior Tribunal de Justiça Castro Meira ao analisar a matéria no bojo do Recurso Especial 951251, "*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*";

- neste sentido, a redação original da lei 9.249/1995, então vigente à época dos fatos, determinava que os serviços desta natureza seriam tributados à razão de 8% do lucro presumido para o IRPJ e 12% para a CSLL. Havia apenas uma previsão genérica de redução de alíquota sem a preocupação de definir quais espécies de atividades poderiam se enquadrar neste conceito e gozar do benefício instituído;

- o benefício fiscal em comento, portanto, foi concedido de modo objetivo, pois levou em consideração o serviço prestado e não a natureza ou estrutura do prestador. A alíquota reduzida beneficiava todos os prestadores de serviços tipicamente hospitalares - que

eram aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde -, independentemente da complexidade ou da estrutura para internação de pacientes;

- esta conclusão se extrai diretamente dos objetivos sociais da norma, e, por este motivo, a utilização de conceitos abertos pelo legislador ordinário e a falta de regulamentação da matéria nunca constituíram, ao contrário do que frisa o acórdão recorrido, empecilho para a fruição do favor legal;

- com efeito, a jurisprudência dos tribunais superiores, notadamente a do Superior Tribunal de Justiça, já havia consolidado o conceito de serviço hospitalar enquanto toda atividade voltada para a promoção e atenção à saúde humana, destacando-se na delimitação conceitual a finalidade do serviço de forma objetiva e não o local de sua prestação;

- releva trazer à tona, neste sentido, o voto do Sr. Ministro Luiz Fux no julgamento do Recurso Especial 673.033, DJU de 12/09/2005: [...];

- na mesma linha de raciocínio, nos reportamos mais uma vez ao entendimento do Sr. Ministro Castro Meira, no julgamento do Recurso Especial 951251, DJE 03/06/2009: [...];

- estes dois julgados acima transcritos foram proferidos anteriormente à entrada em vigor da Lei 11.727/2008 e bem ilustram que para o STJ a ausência de norma específica nunca significou obstáculo para que uma atividade médica fosse equiparada a serviço hospitalar e pudesse, desta forma, se beneficiar da redução de alíquota do Imposto de Renda;

- especificamente no que se refere aos serviços de hematologia, a jurisprudência do STJ sempre foi uníssona em garantir o benefício fiscal aos contribuintes que exercem estas atividades, como pode ser verificado no julgamento do Recurso Especial 939678, que também é anterior à vigência da legislação retromencionada e é trazido à colação: [...];

- neste aspecto, a entrada em vigor da Lei 11.727/2008 não trouxe nenhuma mudança significativa no tratamento da matéria. Tratou-se, em verdade, de uma norma de natureza interpretativa, cuja maior consequência foi a de encampar o entendimento já predominante nos tribunais e instâncias administrativas e torná-lo direito positivo;

- assim, a alteração introduzida pela legislação supra referida não criou para os contribuintes que desempenham as atividades por ela relacionadas o direito de recolher o IRPJ sob a alíquota de 8%. Este direito já existia desde a entrada em vigor da Lei 9.245/99 em sua redação originária, pois a *mens legis* da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população;

- o próprio Conselho de Contribuintes já se manifestava neste sentido, encontrando-se, da mesma maneira, instrumentos normativos oriundos que conferiam ao diploma legal em comento a mesma interpretação, a exemplo da IN SRF nº 306, de 12 de março de 2003, art. 23, inciso V;

- nesta linha de inteligência, a decisão do STJ utilizada na fundamentação da decisão combatida foi interpretada de forma equivocada pelo julgador de segunda instância,

pois não houve restrição à percepção do benefício. Nela, a Corte Especial simplesmente seguiu a linha de seus pronunciamentos anteriores, sedimentando a sua jurisprudência com a finalidade única de evitar interpretações dissonantes, sobretudo em função da edição de sucessivos atos normativos cujo conteúdo excedia ao arquétipo definido em lei;

- compulsando-se os seus fundamentos, observa-se que não houve alteração do conceito de serviços hospitalares, que continuou sendo interpretado em função da natureza das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, com foco na redução das despesas de custeio e no escopo de melhor possibilitar o acesso destes serviços à população;

- em verdade, o STJ promoveu uma ampliação do benefício, uma vez que ressaltou da possibilidade de fruição apenas as consultas prestadas no âmbito dos consultórios. A partir de então, todo e qualquer serviço médico pode recolher o IRPJ sob uma alíquota diferenciada, mas isto não significa a anulação de toda uma construção jurisprudencial anterior que já concedia o benefício a um rol de atividades específicas em função de sua natureza e dos altos custos que lhe são associados;

- neste sentido, os serviços de imagenologia, análises clínicas, hematologia, radiologia, dentre outros, nos quais as instâncias administrativas e o próprio STJ já haviam reconhecido o direito à fruição do favor legal, permanecem se beneficiando normalmente. Os efeitos prospectivos desta decisão só atingem, portanto, aqueles contribuintes cuja situação não havia sido reconhecida, sob pena do pronunciamento jurisdicional, que em sua natureza é ampliativo, se mostrar mais gravoso do que o entendimento que já havia sido adotado pela própria Administração Fiscal;

- por tudo o quanto exposto, o presente Recurso Especial deve ser conhecido e provido para reformar a decisão de segundo grau e julgar improcedente o lançamento fiscal.

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 15/04/2013, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 29/04/2013 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- o acórdão recorrido manifestou o entendimento no sentido de que a prestação de serviços médicos, por si só, sem estar acompanhada dos elementos que caracterizam a prestação do serviço efetivamente hospitalar, mormente quando praticada fora do hospital, consiste em atividade de prestação de serviços gerais e não justifica a aplicação do coeficiente de 8%, próprio para a prestação de serviços hospitalares;

- com efeito, a atividade hemoterápica, por falta de previsão legal específica, é considerada prestação de serviço em geral para fins de fixação do coeficiente incidente sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido até 01/01/2009;

- avaliando especificamente a atividade hemoterápica, a Lei nº 10.205, de 21 de março de 2001, determina:

Art. 3º São atividades hemoterápicas, para os fins desta Lei, todo conjunto de ações referentes ao exercício das especialidades previstas em Normas

Técnicas ou regulamentos do Ministério da Saúde, além da proteção específica ao doador, ao receptor e aos profissionais envolvidos, compreendendo:

I - captação, triagem clínica, laboratorial, sorológica, imunoematológica e demais exames laboratoriais do doador e do receptor, coleta, identificação, processamento, estocagem, distribuição, orientação e transfusão de sangue, componentes e hemoderivados, com finalidade terapêutica ou de pesquisa;

II - orientação, supervisão e indicação da transfusão do sangue, seus componentes e hemoderivados;

III - procedimentos hemoterápicos especiais, como aféreses, transfusões autólogas, de substituição e intrauterina, criobiologia e outros que advenham de desenvolvimento científico e tecnológico, desde que validados pelas Normas Técnicas ou regulamentos do Ministério da Saúde;

IV - controle e garantia de qualidade dos procedimentos, equipamentos reagentes e correlatos;

V - prevenção, diagnóstico e atendimento imediato das reações transfusionais e adversas;

VI - prevenção, triagem, diagnóstico e aconselhamento das doenças hemotransmissíveis;

VII - proteção e orientação do doador inapto e seu encaminhamento às unidades que promovam sua reabilitação ou promovam o suporte clínico, terapêutico e laboratorial necessário ao seu bem-estar físico e emocional.

§ 1º A hemoterapia é uma especialidade médica, estruturada e subsidiária de diversas ações médico-sanitárias corretivas e preventivas de agravo ao bem-estar individual e coletivo, integrando, indissoluvelmente, o processo de assistência à saúde;

§ 2º Os órgãos e entidades que executam ou venham a executar atividades hemoterápicas estão sujeitos, obrigatoriamente, a autorização anual concedida, em cada nível de governo, pelo Órgão de Vigilância Sanitária, obedecidas as normas estabelecidas pelo Ministério da Saúde;

Art. 4º Integram o conjunto referido no caput do art. 2º desta Lei os reagentes e insumos para diagnóstico que são produtos e subprodutos de uso laboratorial oriundos do sangue total e de outras fontes;

Art. 5º O Ministério da Saúde, por intermédio do órgão definido no regulamento, elaborará as Normas Técnicas e demais atos regulamentares que disciplinarão as atividades hemoterápicas conforme disposições desta Lei;

Art. 6º Todos os materiais e substâncias ou correlatos que entrem diretamente em contato com o sangue coletado para fins transfusionais, bem

como os reagentes e insumos para laboratório utilizados para o cumprimento das Normas Técnicas devem ser registrados ou autorizados pelo Órgão de Vigilância Sanitária competente do Ministério da Saúde.

Art. 7º As atividades hemoterápicas devem estar sob responsabilidade de um médico hemoterapeuta ou hematologista, admitindo-se, entretanto, nos locais onde não haja esses especialistas, sua substituição por outro médico devidamente treinado para bem desempenhar suas responsabilidades, em hemocentros ou outros estabelecimentos devidamente credenciados pelo Ministério da Saúde.

- examinando o texto legal, não se pode inferir que a atividade hemoterápica seja exclusivamente desempenhada em estabelecimentos hospitalares, nem equiparada a serviço hospitalar. Diferentemente, esta atividade pode ser exercida por órgão ou entidade, desde que autorizada por Órgão de Vigilância Sanitária, obedecidas as normas estabelecidas pelo Ministério da Saúde;

- para fins de aplicação do coeficiente para apuração do lucro presumido, há uma clara distinção entre a prestação de serviços médicos e a prestação de serviços hospitalares;

- como bem observou o acórdão recorrido, analisando a situação fática e os documentos juntados ao Termo de Diligência Fiscal, fls. 172/550, tem-se que:

- *no Contrato Social consta como objeto Serviços Hospitalares (Hospital dia) de Quimioterapia para Câncer, Hematologia e Transfusão de Sangue (Hemoterapia), fls. 163/164;*
- *nas notas fiscais de prestação de serviços estão registrados, dentre outros, serviços de hemoterapia, consulta médica e honorários médicos, fls. 175/184;*
- *há cadastro de doadores de sangue e exames laboratoriais, fls. 204/254 e 426/549;*
- *há relação detalhada dos pacientes que receberam transfusão de sangue em procedimentos ambulatoriais, fls. 256/422.*

- em conformidade com a legislação transcrita e em relação à época objeto da ação fiscal, no presente caso deve ser utilizado o coeficiente 32% sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do lucro presumido para determinação do IRPJ. A atividade hemoterápica, por falta de previsão legal específica, é considerada prestação de serviço em geral para fins de fixação do coeficiente incidente sobre a receita bruta para apuração do lucro presumido até 01/01/2009. Não é equiparada a serviço hospitalar, já que não suporta custos relevantes próprios da atividade hospitalar que compreende tanto a parte médica especializada, quanto os serviços de hotelaria e fornecimento de produtos;

- a aplicação do percentual de 8% apenas se justifica quando presentes fatores de custos relevantes, como os que ocorrem em um hospital, tais como: hotelaria, alimentação, médicos plantonistas nas 24 horas do dia, serviço ininterrupto, serviço de enfermagem permanente, dentre outros. Analisando os demonstrativos do Auto de Infração, fls. 04/20,

Processo nº 10530.002435/2003-13
Acórdão n.º **9101-003.202**

CSRF-T1
Fl. 9

verifica-se que foi adotado o coeficiente previsto na norma tributária. Logo, não cabem reparos ao lançamento;

- por todas essas razões, é imperiosa a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Em sede de contrarrazões, a PGFN não questionou a admissibilidade do recurso especial da contribuinte, e também não cabe nenhum reparo de ofício por parte deste colegiado ao despacho monocrático que deu seguimento à peça recursal.

O recurso especial realmente preenche os requisitos de admissibilidade, de modo que deve ser conhecido.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ apurado com base no lucro presumido, relativamente ao 4º trimestre do ano-calendário de 1998, aos quatro trimestres dos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, e aos primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2003.

De acordo com a peça fiscal, o lançamento se fundamenta na aplicação do coeficiente incorreto de 8% em vez de 32% incidente sobre a receita bruta na apuração do lucro presumido, uma vez que, no período objeto da ação fiscal, a Recorrente não se dedicou à prestação de serviços hospitalares.

O litígio dos presentes autos, portanto, diz respeito à definição do coeficiente de apuração do lucro presumido.

O acórdão recorrido confirmou o lançamento, entendendo que a atividade hemoterápica (desenvolvida pela contribuinte), por falta de previsão legal específica, deveria ser considerada prestação de serviço em geral para fins de fixação do coeficiente de apuração do lucro presumido no percentual de 32%, isso até 01/01/2009, quando entrou em vigor a Lei nº 11.727/2008.

Em seu recurso especial, a contribuinte alega, em síntese: que especificamente em relação aos serviços de hematologia, a jurisprudência do STJ sempre foi uníssona em garantir o benefício fiscal aos contribuintes que exercem essas atividades; que a entrada em vigor da Lei 11.727/2008 não trouxe nenhuma mudança significativa no tratamento da matéria; que os serviços de imagenologia, análises clínicas, hematologia, radiologia, dentre outros, já eram tributados com o coeficiente de 8% mesmo antes da referida lei, conforme reconheciam as instâncias administrativas e o próprio STJ.

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. 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 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 o destaque feito na transcrição acima.

Também é interessante transcrever a ementa dessa 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 EXTRAFISCAL 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 transmutar 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 resuma 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.

(todos os grifos acrescidos)

Retomando o conteúdo destes autos, vê-se que o próprio acórdão recorrido, e também as contrarrazões da PGFN, trazem informações evidenciando que a atividade da contribuinte não consiste em simples prestação de consultas médicas.

Nesse sentido, destaco que a Lei 10.205/2001, quando descreve o que são "atividades hemoterápicas", elenca uma série de atividades que vão muito além da prestação de consultas médicas. No Contrato Social, consta como objeto Serviços Hospitalares (Hospital dia) de Quimioterapia para Câncer, Hematologia e Transfusão de Sangue (Hemoterapia). E os documentos coletados em diligência fiscal, que foi realizada ainda na primeira instância administrativa, fazem referência a serviços de hemoterapia, exames laboratoriais, e transfusão de sangue em procedimentos ambulatoriais.

Oportuno registrar que a decisão do STJ em sede de recurso repetitivo tratou de contribuinte que prestava serviços médicos laboratoriais.

Percebe-se que tanto o acórdão recorrido, quanto as contrarrazões da PGFN, ao defenderem que *"a aplicação do percentual de 8% apenas se justifica quando presentes fatores de custos relevantes, como os que ocorrem em um hospital, tais como: hotelaria, alimentação, médicos plantonistas nas 24 horas do dia, serviço ininterrupto, serviço de enfermagem permanente, dentre outros"*, tentam restabelecer uma antiga interpretação que não se coaduna com o posicionamento adotado pelo STJ. Os destaques feitos nas transcrições acima demonstram isso.

Também não há como sustentar, como indicado no acórdão recorrido, que a atividade da recorrente só poderia ser equiparada a serviço hospitalar a partir de 01/01/2009, quando entrou em vigor a Lei nº 11.727/2008.

Aliás, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou em outras oportunidades sobre situações semelhantes à destes autos, reconhecendo a aplicação do coeficiente de 8% para entidades que também não são hospitais, mas que se encaixam na referida interpretação do STJ manifestada em sede de recursos repetitivos, e que foi considerada pela CSRF como de observância obrigatória, em razão do art. 62-A do RICARF-Anexo II:

Acórdão nº 9101-001.870

Sessão de 30 de janeiro de 2014

Recorrente: LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS DE SOROCABA LTDA

Interessado: FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa:

LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.727/08. COEFICIENTES DISTINTOS PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO.

As empresas laboratoriais de análises clínicas que optaram pelo Lucro Presumido, antes da vigência da Lei nº 11.727/08, devem utilizar o coeficiente de 8% para determinar o referido lucro. Aplicação do entendimento exarado no RESp nº 1.116.399-BA, conforme art. 62-A do RICARF-Anexo II.

[...]

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

O recurso preenche os pressupostos e dele conheço.

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior refere-se ao enquadramento de prestadora de serviços de análises clínicas na mesma categoria das atividades de serviços hospitalares, para efeito de tributação pelo lucro presumido. Os outros temas levantados no especial do Contribuinte não foram admitidos.

O recurso especial foi apresentado pelo Contribuinte em 30 de junho de 2009 (fls. 366), ocorre que em 08/11/2010, transitou em julgado o RESp nº 1.116.399-BA, Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves (decidido em 28 de outubro de 2009), objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo regime instituído no art. 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), em que foi negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Isto posto, conheço do recurso especial. O RESp nº 1.116.399-BA tem a seguinte ementa:

[...]

A ementa do julgado evidencia que estão excluídas do conceito tributário de atividades hospitalares as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos. E, decidindo especificamente a matéria tratada nestes autos, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que o coeficiente de presunção de lucros estabelecido na Lei nº 9.249/95 deve ser de 8%, para fins de apuração do IRPJ, e de 12%, para fins de apuração da CSLL, relativamente à parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, naquele caso também empresa prestadora de serviços médicos laboratoriais, 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. Veja-se que o julgado afastou qualquer aplicação retroativa da Lei nº 11.727/2008, e fixou a interpretação em referência para os fatos geradores anteriores à sua edição, ou seja, anteriormente ao ano-calendário 2008 (caso dos presentes autos).

Assim, há que se aplicar ao caso o art. 62-A do RICARF-Anexo II, devendo se observada mandatoriamente a decisão do STJ acima mencionada.

Neste sentido, há que se dar provimento parcial ao recurso especial (que pede a nulidade do auto de infração), apenas para submeter a receita bruta ao coeficiente de 8% para o cálculo do IRPJ, e não para afastar integralmente a exigência. Isto porque as receitas não operacionais devem

ser adicionadas ao lucro presumido e não se submetem à aplicação do coeficiente de presunção, como fez o Contribuinte.

Em conclusão, voto por conhecer e dar provimento parcial ao recurso especial do Contribuinte.

Acórdão nº 9101-001.559

Sessão de 23 de janeiro de 2013

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado: CAMP IMAGEM NUCLEAR S/C LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

SERVIÇOS HOSPITALARES. SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM-MEDICINA NUCLEAR. LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE DE 8%.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.116.399/BA (2009/00064810), na sistemática dos recursos especiais repetitivos, o STJ decidiu que 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).

[...]

Voto

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

[...]

Quanto ao mérito, a discussão gravita em torno do percentual aplicado na apuração do lucro presumido às sociedades prestadoras de serviços médicos na área de medicina nuclear nos anos calendários de 1998, 1999 e 2000, dependendo do conceito de serviços hospitalares.

Sobre a legislação aplicável ao assunto, diz a Lei nº 9.249/95, em sua redação original:

[...]

Com o advento da Lei nº 11.277/2008, não restam dúvidas, que, a partir de janeiro de 2009, os serviços prestados pela interessada enquadram-se no conceito de serviços hospitalares, desde que cumpridos os requisitos a seguir dispostos:

[...]

Antes da vigência da Lei nº 11.727/2008, em caso semelhante, a 1ª Turma da CSRF, entendera que serviços médicos e ambulatoriais enquadram-se na categoria de serviços gerais em acórdão assim ementado:

[...]

Porém, em 28/10/2009, o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.116.399 – BA, relator Ministro Benedito Gonçalves, proferiu decisão na mesma linha de raciocínio da decisão do acórdão ora recorrido:

[...]

Referido julgado enquadrou-se na sistemática dos recursos especiais repetitivos a que se refere o art. 543–C do Código de Processo Civil (CPC). Deve-se, em decorrência, aplicar a Portaria MF nº 586, de 22 de dezembro de 2010, que introduziu o art. 62-A ao Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com a seguinte redação:

[...]

Portanto, devem-se considerar os serviços específicos prestados pela interessada como enquadrados no conceito de serviços hospitalares, cuja receita bruta auferida recebe o percentual de 8% na apuração do IRPJ pelo lucro presumido.

Em relação à contribuinte autuada no presente processo, que executa serviços de hemoterapia, exames laboratoriais, e transfusão de sangue em procedimentos ambulatoriais (conforme restou comprovado em diligência), não é correto exigir, nos termos da referida decisão do STJ em sede de recursos repetitivos, que ela apresente *"fatores de custos relevantes, como os que ocorrem em um hospital, tais como: hotelaria, alimentação, médicos plantonistas nas 24 horas do dia, serviço ininterrupto, serviço de enfermagem permanente, dentre outros"*.

Cabe aqui adotar o mesmo posicionamento das referidas decisões desta 1ª Turma da CSRF (acima transcritas).

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo