



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº	10530.002437/2003-02
Recurso nº	154.789 De Ofício
Matéria	IRPJ
Acórdão nº	103- 23.075
Sessão de	14 de junho de 2007
Recorrente	1ª TURMA/DRJ - SALVADOR/BA
Interessado	Instituto de Hematologia e Hemoterapia Ltda.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa
Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

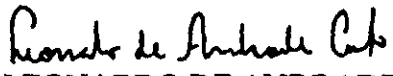
Ementa: LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL.

Demonstrado nos autos que o sujeito passivo exerce atividades definidas na legislação como serviços hospitalares, cabível a apuração do lucro presumido com percentual de 8%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SALVADOR/BA.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
Presidente


LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Relator

FORMALIZADO EM: 06 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva, Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Paulo Jacinto do Nascimento.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long trailing stroke.A small, handwritten signature or mark in black ink, appearing as a stylized 'S' or 'P'.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

Trata-se de Auto de Infração de folhas n.ºs. 05 a 15, lavrado em 25/11/2003, contra a Contribuinte acima identificada, para a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 1.882.031,16 (um milhão, oitocentos e oitenta e dois mil, trinta e um reais e dezesseis centavos), estando assim distribuído:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ.....R\$ 863.970,41;

Juros de Mora (calculados até 28/11/2003).....R\$ 370.083,00;

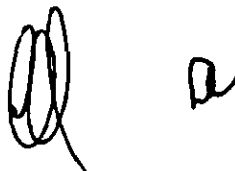
Multa Proporcional (passível de redução).....R\$ 647.977,75.

De acordo com o referido Auto, o lançamento foi realizado em razão de a Fiscalização apontar a “Aplicação Indevida de Coeficiente de Determinação do Lucro” sobre a receita tributável dos anos-calendário de 1998 a 2003, uma vez que a Contribuinte teria aplicado o percentual de 8% (oito por cento) quando deveria ter aplicado o percentual de 32% (trinta e dois por cento), o que resultaria no recolhimento a menor do IRPJ no referido valor de R\$ 863.970,41, compreendendo o último trimestre do ano-calendário de 1998, 1º ao 4º trimestres dos anos-calendário de 1999 a 2002 e o 1º e 2º trimestres do ano-calendário de 2003, conforme “Demonstrativos de Situação Fiscal Apurada” de fls. n.ºs. 36 a 41, tendo como enquadramento legal o artigo 15, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 25, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e os artigos 518 e 519, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 29 de março de 1999, retificado em 17 de junho de 1999.

Ciente em 31/12/2003, no dia 02/02/2004 (segunda-feira), a Impugnante, por meio da sua representante legal, protocoliza petição na repartição competente, onde, após resumir os elementos do Auto de Infração, contesta o lançamento, alegando, em síntese, que (docs. de fls. n.ºs. 224 a 253):

de acordo com o relato do autuante, conclui-se que a constituição do crédito tributário teve “como único fundamento a análise do ‘livro razão’ da autuada, que segundo o auditor, teria o condão de verificar de forma inequívoca, se os serviços médicos prestados pela Autuada seriam de natureza hospitalar ou não”;

“debruçando sobre os lançamentos do livro razão, verifica-se de imediato a existência, na espécie despesas ou compras, duas únicas contas, denominadas ‘MEDICAMENTOS’ e ‘MATERIAL AUXILIARES’, donde na primeira encontra-se lançados remédios dos mais singelos às drogas mais potentes, inclusive material radioativo para uso oncológico e, na segunda, a aquisição de produtos hospitalares desde seringas, até um gerador Tecnécio (cf. nota fiscal n.º 222301 emitida pela Comissão Nacional de Energia Nuclear)”;



"no mínimo intrigante observar que a única prova na qual arrima-se o autuante, tem em verdade, o condão de provar justamente o contrário, haja vista que nenhum consultório ou clínica médica adquiriria produtos desta natureza e no volume constante na escrituração contábil. Por outro lado, se as demais provas colhidas (declaração e contrato social da empresa) durante a ação fiscal evidenciaram situação diversa do fundamento do auto, ou seja, provavam que a autuada realiza serviços hospitalares, a prova do convencimento do autuante deveria ser capaz de desconstituí-las integralmente, o que efetivamente não ocorreu no caso concreto";

"o único fundamento apresentado pelo ilustre autuante faz prova em sentido oposto, evidenciando há um só tempo, contradição e ausência de fundamentação para a prática de lançamento";

convém repetir, por importante, que o fundamento apresentado pela autoridade fiscal para desconsiderar as provas por ele próprio colhidas, baseia-se nos lançamentos registrados no livro razão, considerando que nenhuma diligência foi realizada no local pelo auditor, ou que qualquer outro meio instrumento de prova ou convencimento tenha sido relatado;

"utiliza-se da prova como instrumento genérico sem qualquer especificidade, sem indicar, por exemplo, que itens ou referências encontra-se no referido livro, capazes de indicar com segurança que o contrato social e a declaração da Autuante não condizem com a verdade";

presta serviços nas áreas de "Quimioterapia para Câncer", "Hemoterapia", "Hematologia Clínica" e "Patologia em nível hospitalar";

"na especialidade de Quimioterapia, os pacientes apresentam diagnóstico de Câncer em estágio que necessitam de tratamento quimioterápico direto. Nestes casos os pacientes só podem tomar os medicamentos, drogas que possuem radiação, em ambiente hospitalar próprio que permite a manipulação em local totalmente estéril para evitar a contaminação bacteriológica e radioativa. Assim, se faz necessário à utilização de uma câmara de fluxo laminar específica para esta finalidade";

"os pacientes portadores de câncer apresentam riscos adicionais ocasionados pela imuno-depressão decorrentes da própria enfermidade, donde resulta a necessidade de ambiente próprio e utilização dos procedimentos de apoio a reações adversas comumente ocorridas. Nesse sentido, a necessidade da presença de equipe para-médica, tais como enfermeiros e técnicos em radiologias, além dos serviços de farmacêutica e alimentação específica";

"ainda como consequência da baixa imunidade dos pacientes em tratamento, as internações longas são tecnicamente desaconselháveis, face ao risco de infecção hospitalar, razão pela qual busca-se deixar o paciente em internações menores, em regime day hospital (hospital dia)";

"sobre os serviços de Hemoterapia, trata-se do serviço de transfusão de sangue e de seus derivados (plasmas, plaquetas, fator VIII) e transfusão de sanguínea intra-operatória (auto-transfusão)";

"na Hematologia Clínica a Autuada realiza o tratamento e acompanhamento de pacientes portadores de doenças hematológicas ou doenças de sangue, como leucemias, linfomas, anemias, púrpuras, hemofilia, dentre outras do gênero";



"através da Patologia Clínica em nível Hospitalar, a Autuada presta serviços de patologia a pacientes internados, que necessitam, durante o período de internação, da realização destes exames para diagnósticos e procedimentos de acompanhamento do quadro clínico";

"nos termos do contrato firmado através do processo n.º 31835/91, especificamente no parágrafo 3º da Cláusula Terceira, é obrigação da autuada prestar os serviços médicos com internação hospitalar, ressalvado inclusive o direito da presença dos acompanhantes nos casos em que se fizer necessário. E, para tanto, a Autuada é remunerada através da Guias (AIH – Autorização de internação hospitalar) e das Guias ambulatoriais," conforme cópias anexas;

a Cláusula Quarta do referido contrato trata das espécies de internação, categorizando-as em duas classes distintas: as eletivas e as internações de urgência ou emergência;

na Cláusula Quinta, que trata das espécies de Serviços de Assistência, consta dentre as obrigações as quais está submetida, o item "Assistência médico-ambulatorial", está ali previsto dentre outros, os serviços auxiliares de diagnóstico e terapia – SADT, o de assistência de enfermagem, nutrição e farmácia, além de assistência social, que no seu caso concreto é prestado através de uma profissional de enfermagem;

"no item de 'Assistência Médico-Hospitalar', as exigências são ainda maiores, a exemplo da necessidade de equipamentos para diagnósticos e de profissionais habilitados para prestação de serviços médicos específicos", e, além destes, são, também, de sua obrigação os serviços de enfermagem e alimentação (itens 5 e 8);

todos esses serviços que constam nos contratos de prestação de serviços hospitalares celebrados entre ela e o Sistema Único de Saúde – SUS, os quais, desde o ano de 1996 até a presente data, vêm sendo prestados de forma ininterrupta, demonstram que ela não é mera clínica ou ambulatório médico, mas sim prestadora de serviços de natureza hospitalar, justificando, assim, a aplicação da alíquota diferenciada no caso concreto;

a quase totalidade dos serviços efetuados tem como contratante a SUS, o que implica na emissão de documentos denominados NUM-AIH (autorização de internação hospitalar) – (doc. anexo) emitidos pelo SUS, cuja função é especificar os serviços e respectivos valores que estão sendo pagos pelo Sistema Único de Saúde, observando-se que estes comprovantes de pagamentos efetuados pelo SUS a seu favor demonstram que as espécies de serviços prestados são de natureza hospitalar;

ressalte-se "que estes documentos são emitidos pela Gerência Técnica de Sistemas Hospitalares – (GTSH), órgão do Ministério da Saúde, específico para tratar dos prestadores de serviços hospitalares, o que mais uma vez comprova tratar-se a Autuada de empresa enquadrada na hipótese da aplicação do coeficiente de 8% (oito por cento)";

o lançamento é nulo uma vez que atenta contra o "Princípio da Segurança Jurídica", o qual, além de exigir fundamentação fática e legal expressa no ato, requerendo, portanto, precisão e clareza na

descrição dos fatos encontrados durante o processo de investigação, exige também a inexistência de contradição quanto aos fatos e quanto ao fundamento legal apontado;

em nome do princípio da estrita legalidade o ato administrativo válido precisa estar fundamentado em dispositivo legal vigente à época da ocorrência do suposto fato gerador, como também, "ainda que fundamentado, exige-se que não haja contradição entre os fatos elencados e a realidade, entre o fundamento legal apontado e o texto da Lei e finalmente, que não exista contradição entre os fatos descritos e o dispositivo legal fundante do ato";

analisando-se o ato impugnando, verifica-se de pronto aspectos incontornáveis, capazes de tornar o ato inexoravelmente prejudicado, uma vez que verifica-se a ausência de fundamentação; a contradição fática e a contradição entre o fato descrito e a norma aplicada;

quanto à ausência de fundamentação, observa-se que:

a descrição fática é imprecisa, vaga e insuficiente, a uma porque não descreve quais os serviços prestados pela Autuada segundo o entendimento do Autuante;

de igual forma não relata como os serviços médicos são prestados, se em forma de clínica, ambulatório ou similar;

não esclarece quais as contas existentes no razão e como ou que dados foram capazes de assegurar que os serviços prestados pela Autuada não têm natureza hospitalar;

não relata qualquer elemento fático conseqüente com o seu entendimento, considerando que a autuação tem como objeto estritamente questão de fato e não de direito;

no tocante à contradição fática, afirma o auditor que ela "não poderia enquadrar-se na hipótese de aplicação do coeficiente de 8% porque 'não há internação e sim prestação de serviços para hospitais, conforme consta nas contas do Livro Razão'";

a análise do seu livro Razão demonstra que a quase totalidade dos serviços prestados é para o SUS, o qual, "justamente por não possuir rede de hospitais próprios capaz de atender sua demanda, contrata com terceiros para que estes (os contratados) prestem o serviço médico em seu nome. Então, não se trata, como disse o Autuante de prestação de serviços para hospitais, o SUS como é de conhecimento comum não é uma instituição hospitalar, mas o contratante destes serviços. Esta informação foi inclusive fornecida ao ilustre auditor que por seu turno teve acesso aos contratos firmados entre a Autuada e o Sistema Único de Saúde, intitulado como 'CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE ASSISTÊNCIA A SAÚDE POR HOSPITAIS PRIVADOS', processo nº 31835/91";

"a contradição ainda subsiste quando, ainda em referência ao Livro Razão, agora na epígrafe dos registros de compras, estão consignados, ao contrário do quanto concluído pelo auditor, material médico e hospitalar em natureza e quantidade compatível com serviços prestados por hospitais";

no tocante à contradição entre o fato descrito e a norma aplicada, "segundo o relatório fático contido no auto de infração, 'embora o contribuinte na declaração supracitada afirme que presta serviços



hospitais, não há internação e sim prestação de serviços para hospitais", sendo "inequívoco concluir que a expressão 'serviço hospitalar' contida na alínea a, III do art. 15 da Lei 9.249/95, foi substituída pelo vocábulo internações. Sim, porque, o comando da norma, capaz de dar o enquadramento no coeficiente de 8% refere-se expressa e exclusivamente a expressão 'serviços hospitalares' e evidentemente que a palavra internação possui conteúdo diverso e restritivo comparável a expressão utilizada pelo legislador. São, neste sentido, incompatíveis enquanto expressões sinônimas como quis fazer prevalecer a autoridade fiscal. Até porque é possível ser atendido para um curativo ou uma cirurgia de pequeno porte em que é aconselhável que a pessoa retorne no mesmo dia para sua residência, evitando assim o risco de infecção hospitalar e o uso desnecessário dos leitos hospitalares, e não seria este o critério a não identificação daquela instituição enquanto um hospital";

o Autuante não esclareceu o que é internação, entretanto, o Ministério da Saúde, visando disciplinar o tratamento de enfermidades complexas e considerando, ainda, que os serviços hospitalares também são prestados em regime de Hospital Dia, estabeleceu parâmetros operacionais para todo o território nacional, definindo, no artigo 2º, da Portaria do Ministro da Saúde nº 44, de 10/10/2001, que internação corresponde a permanência do paciente na unidade por um período máximo de 12 horas;

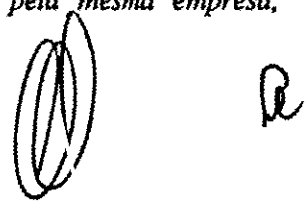
no mérito, observa-se que o artigo 15, da Lei nº 9.249, de 1995, ao determinar a aplicação do coeficiente de 8% (oito por cento) para a apuração do lucro presumido, no caso de serviços hospitalares, não definiu tal conceito, nem tampouco encontra-se na legislação tributária a definição de serviços hospitalares, e se desta forma não agiu a lei, a hermenêutica exige que o vocábulo traduza o significado utilizado pela prática corrente da linguagem, observados os limites das palavras usadas na lei;

"neste sentido, é indubitoso que serviços hospitalares, não significa necessariamente serviços prestados em hospitais, até porque se fosse esta a intenção do legislador, a redação legal seria diversa. Mas o que se depreende é que o tratamento diferenciado previsto na lei, buscou alcançar aqueles serviços com maior grau de complexidade e que conseqüentemente, exigem do estabelecimento prestador um custo muito superior àqueles serviços prestados por clínicas ou consultórios médicos";

"se depreende na norma (art. 15, III, a da Lei nº 9.249/95) é que a exceção (percentual de 8%) deva ser aplicado não necessariamente pra hospitais, até porque se o legislador assim pretendesse poderia ter utilizado do vocábulo 'hospitais' e assim não o fez. Em verdade, a regra aplica-se a todos os serviços de 'natureza hospitalar', então, o espectro é bem mais amplo do que faz crer o ilustre auditor", ;

"nesse sentido, o entendimento manifestado através da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 306, já transcrito anteriormente, através do qual foi reconhecido às empresas que prestavam serviços de ortopedia, traumatologia e radiológicas o direito de recolher com o percentual de 8% 'por se enquadrarem dentre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado de saúde";

a Receita Federal tem decidido de forma mais flexível, quanto exista prestação de serviços de natureza distintas pela mesma empresa,



permitindo a adoção dos dois coeficientes a depender da especificidade do serviço prestado, conforme acórdão n.º 713, de 10/01/2002, transcrito as fls. n.ºs. 20 e 21;

sendo aplicável às clínicas de ortopedia e traumatologia o coeficiente de 8%, com muito mais razão também lhe é aplicável tal coeficiente, considerando tratar-se de Hospital-dia e como tal, é empresa da qual a lei exige todos os requisitos humanos e materiais idênticos aos de um hospital no sentido convencional, conforme previsto na Portaria n.º 2.415 de 23 de março de 1998, e mais recentemente, na Portaria do Ministro da Saúde n.º 44, de 10 de janeiro de 2001 (transcrições de fls. n.ºs. 245, 246, 247 e 248);

diante de todos estes pressupostos, dentre os quais estão presentes o internamento e o acompanhamento médico e de enfermagem, além da assistência nutricional, psicológica e de assistência social, definidos por órgão da administração pública federal, ao qual a Impugnante submeteu-se ao crivo, encontrando-se credenciada, não há que se questionar que trata-se efetivamente de um instituição que atende todos os requisitos expostos na decisão recorrida, para aplicação do percentual de 8%;

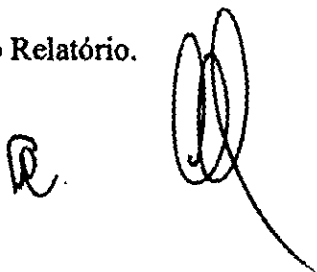
"é membro da Associação de Hospitais do Estado da Bahia desde 1987 (cf. doc. anexo)";

"presta 95% dos seus serviços ao Serviço Único de Saúde - SUS, com o qual mantém contrato de prestação de serviços desde 01.07.1996, tendo como objeto contratual a 'execução de serviços assistências complementares de saúde a nível hospitalar' (cf. doc. anexo)."

Finalizando, pede o acolhimento das preliminares anunciadas, para que seja declarado nulo o presente auto de infração, ou, na hipótese de entendimento diverso, pede o julgamento do auto como improcedente, e o conseqüente cancelamento do crédito tributário constituído.

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/SDR n.º 15-11.522/2006 (fls. 316/328) considerando improcedente o lançamento, por entender caracterizada a atividade do sujeito passivo como serviço hospitalar. Assim, caberia a apuração do lucro presumido com percentual de 8%.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

A autoridade lançadora decidiu pela aplicação da alíquota de 32% com vistas à apuração do lucro presumido, por entender que o sujeito passivo não prestaria serviços hospitalares, mas sim prestação de serviços para hospitais, tendo em vista que não haveria internação.

Além das cópias do Livro Razão, a Fiscalização não apresentou nenhum elemento de prova que justificasse a conclusão. Não consta relatório descrevendo as instalações físicas da autuada para atestar a incapacidade de prestação dos serviços hospitalares nem especificação do que seriam os "serviços prestados a hospitais".

Considerando que o contrato social especifica como atividade da empresa a prestação de serviços hospitalares, caberia ao Fisco um procedimento mais elaborado, com detalhamento das circunstâncias que implicaram na desconsideração do objeto social

Por outro lado, a impugnante fez minucioso relato de suas atividades destacando, em primeiro lugar, a prevalência de serviços decorrente de contratos com o SUS o que, de imediato, descaracterizaria uma suposta prestação de serviços a hospitais.

Nos contratos com o SUS está prevista textualmente a atividade de internação que, como bem esclarecido, pode ser de curto prazo sem desqualificá-la como tal.

Por fim, a decisão recorrida transcreve norma da Receita Federal do Brasil que especifica as atividades que seriam consideradas como serviços hospitalares, para efeito de aplicação do art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95. No texto legal não é mencionada especificamente a internação, mas sim que as pessoas jurídicas sejam diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde e possuam estrutura física condizente para execução de uma das atividades relacionadas em Ato do Ministério da Saúde e arroladas na mencionada norma.

Como bem destacou a decisão recorrida, dentre essas atividades estão elencadas as exercidas pela interessada.

Pelo exposto, entendo que não há reparo ao Acórdão recorrido motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso *ex-officio*.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 2007



LEONARDO DE ANDRADE COUTO

