



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

<b>Processo nº</b>	10530.904167/2009-53
<b>Recurso nº</b>	1 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>1201-002.039 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	23 de fevereiro de 2018
<b>Matéria</b>	LUCRO PRESUMIDO/PERCENTUAL/LAB DE ANÁLISES
<b>Recorrente</b>	INSTITUTO ANALISE DE PESQUISAS CLINICAS LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES HOSPITALARES.

Conforme entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça, está compreendida no conceito de serviços hospitalares (art. 15, parágrafo 1º, III, "a", da Lei nº 9.249, de 1995, antes das alterações pela Lei nº 11.727, de 2008) a atividade de laboratório de análises clínicas, autorizando a incidência do percentual de 8% na apuração do lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Souza (Presidente), Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa; ausentes justificadamente José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

## Relatório

Trata o processo de Declaração de Compensação - PER/DComp em que o contribuinte requer direito creditório de recolhimento indevido ou a maior de 2089 IRPJ – Lucro Presumido, para compensar débitos.

2. O Despacho Decisório não reconheceu o crédito e não homologou a compensação declarada, determinando o prosseguimento na cobrança dos débitos indevidamente compensados, acrescidos de multa e juros de mora.
3. Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, que foi julgada improcedente, no julgamento de primeira instância.
4. Cientificado, apresentou Recurso Voluntário tempestivo ao CARF, no qual informa:

*Em síntese, o decisum ora atacado se baseou em duas premissas básicas, quais sejam: i) a Recorrente não constituía, à época do crédito, como uma sociedade empresária; e, ii) a não apresentação de provas para a satisfação do direito da aplicação do percentual reduzido do lucro presumido, para os fins de enquadramento como "serviços hospitalares".*

*Quanto ao primeiro argumento, não deverá prosperar pelo simples fato de que o art. 2.031 do Código Civil permitiu que as empresas constituídas sob a égide do Código Civil anterior e demais legislações esparsas pudessem realizar as devidas adaptações do seu contrato social até 11.11.2007 na redação que foi dada pela Lei 11.127/2005.*

*No tocante ao segundo fundamento, relativamente à apresentação das provas do efetivo exercício da atividade de "serviços hospitalares", cumpre ressaltar que não era esse o cerne da questão que motivou o despacho decisório que indeferiu ou não homologou a compensação- Aliás, da leitura do próprio despacho decisório se conclui que a motivação foi exclusivamente a inexistência do direito ao crédito por não ter sido identificado, tais créditos, no confronto dos débitos e créditos informados na respectiva DCTF.*

*Ora, se a discussão se deu exclusivamente em torno da demonstração dos créditos na respectiva DCTF, não há o que se falar da necessidade da apresentação das provas acerca do exercício da atividade de "serviços hospitalares", sob pena de preclusão. Em outras palavras, em momento algum foi questionado no respectivo despacho decisório sobre o direito da Recorrente de se utilizar dos percentuais reduzidos para os fins do lucro presumido.*

5. Sobre a Natureza de Sociedade Empresária, refuta que não fosse sociedade empresária à época dos fatos, segundo o Código Civil:

Já o art. 966 define o empresário como sendo aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

O parágrafo único do mesmo artigo ressalva quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Em outras palavras, quem exerce atividade intelectual em princípio, não é empresário, mas pode ser se em sua atividade estiver presente o elemento de empresa. (...)

(...)

A Recorrente, que possui a atividade de Laboratório de Análises Clínicas, a exerce de forma organizada e evidenciada pela circulação de serviços, necessária para a definição do conceito de "empresário", além do aspecto da mão-de-obra especializada e do fator tecnológico (equipamentos modernos, muitos deles importados). A circulação dos serviços se constata também pela necessidade de contratação de diversos profissionais qualificados (bioquímicos, farmacêuticos, enfermeiros, etc.) para a perfeita prestação dos seus serviços, os sócios, ainda que sejam profissionais, não poderiam, sozinhos, dar conta da demanda de um laboratório de análises clínicas.

(...)

Destarte, conclui-se, portanto, que é descabido o argumento invocado para negar um direito líquido e certo da Recorrente, por se enquadrar, à época da constituição do crédito a seu favor, como sociedade empresária, mediante os novos conceitos instituídos pelo Novo Código Civil, ainda que seus atos constitutivos tenham sido adaptados em 09 de julho de 2004, no prazo previsto no seu artigo 2.031.

6. Sobre a Prestação dos Serviços Hospitalares, invoca INs da RFB e Solução de Consulta que protocolou:

A partir da publicação da Instrução Normativa 306 SRF, de 12-3-2003, publicada no DO-U de 3-4-2003, a administração tributária firmou um entendimento mais abrangente para o conceito de serviços hospitalares. Isto porque, o art. 23 do referido ato normativo disciplina que para os fins previstos no art. 15, § 1.º, inciso III, alínea "a", da Lei 9.249/95 (matriz legal do lucro presumido), poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições relacionadas na Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884/94, do Ministério da Saúde.

7. Que, posteriormente a IN SRF nº 480, de 2004, com as alterações pela IN SRF nº 539, de 27 de abril de 2005, no art. 27, apresentou nova definição, que transcreve.

8. E relata que protocolou consulta, recebendo resposta positiva na Solução de Consulta 12, de 16 de fevereiro de 2007, cuja ementa transcreve:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 12 de 16 de Fevereiro de 2007  
ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
EMENTA: Lucro Presumido. Percentuais. Serviços Hospitalares.  
A pessoa jurídica que exerce a atividade de Laboratório de análises clínicas Ligada à atenção e assistência à saúde, (atribuição 4) de que trata a Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de vigilância sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, somente terá sua atividade considerada como serviço hospitalar, para os efeitos do artigo 15 do Lei nº 9.249, de 1995, se atender aos requisitos normativos. Consideram-se não atendidos esses requisitos quando a pessoa jurídica enquadrar-se nas exceções veiculadas no parágrafo único do artigo 9 66 do Código civil e/ou no parágrafo primeiro do artigo 27 da IN SRF nº 480, de 2904. Esse entendimento aplica-se retroativamente.*

9. Haja vista que o Acórdão recorrido considerou prova insuficiente a Solução de Consulta supra, anexa os seguintes documentos comprobatórios:

- a) *Contratos de Prestação de Serviços firmados com entidades contratantes de tais serviços;*
- b) *Notas Fiscais de prestação de serviços faturados para os contratantes em que comprovam a prestação de laboratório de análises clínicas e patológicas.*

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, Relatora

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no **Acórdão nº 1201-002.031, de 23.02.2018**, proferido no julgamento do Processo nº 10530.904165/2009-64, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Nos presentes autos o contribuinte solicita a compensação de débito com crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior que o devido de IRPJ do 1º trimestre de 2003.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (**Acórdão nº 1201-002.031**):

*"10. A IN SRF nº 539, de 2005, foi revogada pela IN SRF nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, alterada pela IN RFB nº 1.540, de 05 de janeiro de 2015:*

*Dos Serviços Hospitalares e Outros Serviços de Saúde*

*Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por*

*estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem de estrutura material e de pessoal destinados a atender à internação de pacientes humanos, garantir 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 humano, durante 24 (vinte e quatro) horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.*

*Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1540, de 05 de janeiro de 2015)*

*Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares, para fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:*

*I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) móvel instalada em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"); e II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instalada em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.*

*Art. 31. Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imanogenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que as prestadoras desses serviços sejam organizadas sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), será devida a retenção do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código 6147.*

*11. O contribuinte, optante pelo lucro presumido, efetuou recolhimento do IRPJ apurado mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta; pleiteia que efetuou recolhimento a maior, uma vez que, como sua atividade está compreendida no conceito de serviços hospitalares, o percentual correto para a apuração é o de 8%.*

*12. Para comprovar a atividade, anexou contratos e notas fiscais; tratam-se de contratos: de 17/08/1989, prestação de serviços de análises clínicas; 29/12/1989, patologia clínica; 08/03/2001, assistência médica; 01/02/2001, serviços de laboratório nas dependências do contratante; e contratos de 2003 e 2004, de serviços de análises clínicas, assistência médica, atendimento ambulatorial e procedimentos de diagnóstico e tratamento; e as notas fiscais são de 2004, tendo como objeto "Serviços prestados em exames, Materiais de produtos consumidos", "Exames laboratoriais automatizados", "material de consumo utilizado para a realização de exames automatizados".*

13. Às págs. [...], consta a Alteração Contratual nº 09 e Consolidação, de 09/07/2004:

SEGUNDA: O objeto da sociedade é: exploração do ramo de laboratório de análises clínicas e a importação de produtos bioquímicos para laboratórios de análises clínicas.

14. Na DIPJ 2003/2002, retificadora entregue em 18/05/2009, informou Código da Natureza Jurídica: 206-2 - Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada - Empresa Privada; Código da Atividade Econômica (CNAE-Fiscal): 85.14-6/02 - Atividades dos laboratórios de análises clínicas, na qual informa a totalidade da receita bruta como sujeita ao percentual de 8%.

15. Não consta a DIPJ 2003/2002 original.

16. Esses elementos atestam as atividades de laboratório de análises clínicas, e de importação de produtos bioquímicos, embora a receita informada seja referente à primeira.

#### **1 Atividade Empresarial**

17. A antiga Sociedade Civil foi substituída, no novo Código, pela Sociedade Simples (CC, art. 982).

a. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, Código Civil, revogado.

Art. 16. São pessoas jurídicas de direito privado:

I. As sociedades civis, religiosas, pias, morais, científicas ou literárias, as associações de utilidade pública e as fundações.

18. Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, Código Civil vigente desde 01/2003:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

(...)

#### *Da Sociedade* **CAPÍTULO ÚNICO** *Disposições Gerais*

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967); e, simples, as demais.

#### **2 Lucro Presumido. Atividades Hospitalares.**

19. O CARF já sedimentou o entendimento acerca da questão:

*Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO*

*Data da Sessão 13/03/2014*

*Nº Acórdão 1201-000.986*

*Decisão Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para: negar o pedido de restituição quanto aos créditos alcançados pela decadência, ao crédito relativo ao REDARF e ao crédito compensado em /duplicidade, nos termos do voto do relator, tendo sido reconhecido o direito ao crédito referente ao reenquadramento do coeficiente de presunção do lucro presumido de 32% para 8%.*

*Ementa(s) Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES HOSPITALARES. Conforme entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça, restam compreendidas no conceito de serviços hospitalares (artigo 15, parágrafo 1º, inciso III, alínea a, da Lei nº 9.249/95, antes das alterações da Lei nº 11.727/2008) as atividades típicas de prestação de serviços de apoio diagnóstico por imagem e laboratório de análises clínicas, permitindo-se quanto a estas a incidência do percentual reduzido de 8%, relativamente ao IRPJ.*

20. Transcreve-se o teor do voto do Acórdão CARF supra, que analisou análoga situação relativamente a laboratório de análises clínicas, uma vez que retrata o entendimento do CARF, com o qual esta Relatora concorda:

*"Vencidos tais argumentos, cumpre-nos analisar a questão central dos autos, que se consubstancia na qualificação jurídica da Recorrente, que apresentou todas os pedidos de restituição e declarações de compensação até aqui mencionados ante o entendimento de que sua atividade se enquadraria no conceito de "serviços hospitalares", nos termos da Lei n. 9.249/95.*

*Aliás, a mudança de entendimento somente ocorreu após o trânsito em julgado (20 de março de 2007) da ação que não lhe reconheceu o direito de isenção da COFINS, com base na Lei Complementar nº 70/91.*

*A partir da ciência de tal decisão, conforme acórdão prolatado pelo TRF da 1ª Região, o contribuinte passou a apresentar as DIPJ e DCTF retificadoras já analisadas, bem como as declarações de compensação com os créditos a que entendia fazer jus.*

*A base legal da tributação encontra-se nos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, com a redação vigente à época dos fatos:*

*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:*

*(...)*

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

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

*(...)*

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do §1º do art 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento, (grifamos)*

*De se notar que a legislação, para os anos-calendário sob análise, fazia clara distinção entre os serviços em geral e a prestação de serviços hospitalares.*

*Não há dúvida, em razão da dicção normativa, que o legislador considerava que os serviços prestados pelos laboratórios eram diferentes daqueles compreendidos na expressão "serviços hospitalares", até porque em 2008 o próprio texto foi alterado para incluir, a partir do ano-calendário de 2009, os serviços de laboratório na faixa de tributação de 8% do lucro presumido, conforme observamos a seguir:*

*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:*

*(...)*

*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 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) (grifamos)*

*Portanto, atualmente é possível que um laboratório de análises clínicas seja tributado pela alíquota de 8%, observados os critérios legais, mas isso só se concretizou a partir do advento da Lei n. 11.727/2008, com para o ano-calendário de 2009.*

*Contudo, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento, na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, de que mesmo antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.727/2008, deve ser aplicada a alíquota de 8% para fins de presunção do lucro de laboratórios de análises clínicas que se enquadram em determinados requisitos.*

*Reproduzimos, a seguir, o paradigmático acórdão:*

*RECURSO ESPECIAL N° 837.913 - SC (20060075663-5)*

*Relator: Ministro Hamilton Carvalhido Recorrente: Centro Médico São José Ltda Recorrido: Fazenda Nacional RECLUSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. ALÍQUOTA REDUZIDA ARTIGO 15, PARÁGRAFO 1º, INCISO III, ALÍNEA A, DA LEI N° 9.249/95. SERVIÇOS HOSPITALARES. APOIO DIAGNÓSTICO POR LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS.*

*1. Restam compreendidas no conceito de "serviços hospitalares" (artigo 15, parágrafo 1º, inciso III, alínea a, da Lei nº 9.249/95, antes das alterações da Lei nº 11.727/2008) as atividades típicas de prestação de serviços de apoio diagnóstico por imagem e laboratório de análises clínicas, permitindo-se quanto a estas a incidência do percentual reduzido de 8% relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, excluídas as simples consultas médicas ou atividades de cunho administrativo (cf. REsp. nº 1.116.399/BA, julgado sob o regime do artigo 543-C do Código de Processo Civil).*

*2. Recurso especial provido*

*Por força de tal decisão, e ante as características da prestação de serviços laboratoriais demonstradas pela Recorrente nos autos, em razão dos diversos contratos firmados, inclusive com entidades de natureza pública, entendo forçoso reconhecer, na esteira do que decidiu o STJ, que deve ser conferido à interessada o direito ao crédito referente ao reenquadramento do coeficiente de presunção do lucro, de 32º o para 8%.*

*Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, DOU-LHE parcial provimento, para reconhecer o direito de reenquadramento da Recorrente no coeficiente de presunção do lucro de 8%."*

#### **Conclusão**

*Voto por DAR provimento ao recurso voluntário reconhecendo o direito creditório de 2089 – IRPJ Lucro Presumido recolhido a maior, até o limite da diferença entre os valores apurados com o percentual de 32% e o de 8% sobre a receita bruta da atividade de serviços de laboratório de análises clínicas."*

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47, do Anexo II, do RICARF, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Ester Marques Lins de Sousa