



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

Processo nº 10580.000673/2007-14
Recurso nº 163.855 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.253 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de julho de 2010
Matéria Lucro Presumido
Recorrente IMAGO INSTITUTO DE MASTOLOGIA E GINECOLOGIA DA BAHIA S/C LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA.
LUCRO PRESUMIDO. ALÍQUOTA DE 32%.

Na exegese do art. 15, §1º, III, “a”, da Lei nº. 9.249/95, a alíquota de 8% para determinação do lucro presumido só é aplicável aos estabelecimentos prestadores de serviços hospitalares constituídos por empresários ou sociedades empresárias. Às sociedades civis prestadoras de serviços médicos aplica-se a alíquota de 32%. Precedentes do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, em relação ao débito de PIS; b) pelo voto de qualidade, em relação à tributação do lucro presumido, vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos.

Viviane Vidal Wagner - Presidente

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro, Fernando Luiz Gomes de Matos e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração lavrado em desfavor de IMAGO Instituto de Mastologia da Bahia S/C Ltda., pela aplicação incorreto do índice de presunção do lucro na apuração do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados pelo lucro presumido, no período de junho de 2003 a dezembro 2005. Tendo, ainda, nas verificações obrigatórias, sido identificada diferença de recolhimento de Contribuição para o PIS, houve autuação no montante de R\$ 781,96. Todo o crédito apurador foi acrescido de juros, correção monetária e multa de ofício no percentual de 75%.

Segundo se extrai do auto de infração, a Recorrente, quanto ao Imposto de Renda, procedeu a “aplicação incorreta do coeficiente de 8% sobre as receitas da atividade de prestação de serviços quando o correto é 32%”. Assim, “fez-se o lançamento do imposto devido sobre a diferença de base de cálculo resultante da diferença de percentual sobre a receita bruta. Ao final, o imposto efetivamente recolhido deverá ser deduzido do imposto total que inclui a incidência sobre os demais componentes do lucro presumido” (fls. 06).

O mesmo se deu com relação à CSLL conforme se extrai do relatório acostado às fls. 21/22, tendo a contribuinte utilizado o percentual 12% para identificação do lucro presumido, quando, no entender da Autoridade Fiscal, deveria ter sido aplicado o percentual de 32%.

A Contribuinte, inconformada com a autuação, aviou impugnação em que alegou, em suma, o seguinte:

- a) estar correta a aplicação dos percentuais de 8% para o lucro presumido com fins a apuração do IRPJ e 12% para a base de cálculo da CSLL, conforme disposto nos arts. 15 e 20 da lei nº 9.249/95, com a redação dada pela lei nº 10.684/03;
- b) que, apesar de não se um hospital, desenvolve atividades hospitalares, “com o concurso de material, equipamentos médicos, instrumental apropriado, auxiliares, e a terceirização mediante contrato de prestação de serviços com outras empresas médicas” (fls. 179);
- c) que “alguns dos procedimentos aqui descritos, mesmo não sendo realizados em unidade hospitalar, são eminentemente serviços médicos hospitalar, pois se revestem analogamente do caráter hospitalar” (... – fls. 180);



- d) que existem precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça de que empresas de diagnóstico por imagem enquadram-se entre aquelas sujeitas ao percentual de 8% para apuração do lucro sujeito à tributação pelo imposto de renda; e 12% para definição da base de incidência da CSLL;
- e) que a “receita da AUTUADA não provém unicamente do trabalho intelectual e pessoal dos próprios sócios” (...), sendo que “para a execução dos procedimentos os quais executa há o emprego de equipamentos, aplicação de materiais e medicamentos e anestésias, a contratação de outras empresas para execução dos serviços, além de instalações condizentes para a garantia do bom desenvolvimento quando da realização de suas atividades empresariais, conseqüentemente concorrendo para obtenção de lucros” (fls. 184).
- f) Que a IN 539/2005 classifica, como atividades hospitalares, a “prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e hospital-dia”, assim como “atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia”.
- g) Por fim, com relação ao débito de PIS, que o mesmo havia sido liquidado, parcialmente por meio do aproveitamento do tributo retido na fonte, ou outra parte pelo pagamento.

A Delegacia Regional de Julgamento de Salvador entendeu que as clínicas de imagem em geral sujeitam-se à aplicação dos percentuais de 32% na determinação do lucro, devendo a diferença entre os índices aplicados pelo contribuinte – 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL – ser objeto de lançamento, pelo que manteve, quanto ao mérito, a autuação.

No entanto, a DRJ reconheceu que a IN nº 306, de 2003, que vigorou entre 04/2003 e 12/2004, teria, erroneamente, classificado as atividades de “prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia” como sendo atividade hospitalar, entendimento este que fora revogado pela edição da IN nº 480/2004.

Diante, disso, com força no art. 100 do Código Tributário Nacional, a DRJ excluiu a aplicação multa de ofício e juros de mora pelo débito apurado entre 30/06/2003 e 31/12/2004, tanto no IRPJ quanto na CSLL.

Ainda, a DRJ identificou que, na apuração da CSLL, a Autoridade Fiscal não deduziu os valores que haviam sido pagos com base na presunção de lucro de 12% pela Contribuinte, pelo que ajustou a diferença entre o valor lançamento, que tomava a base de cálculo em 32%, e o valor já pago, que tomara a base de cálculo em 12%.

Por fim, com relação ao débito de PIS, entendeu não ter havido a comprovação da compensação alegada, no valor de R\$ 439,69, relativo ao valor devido relativo



ao mês de 03/2004, e manteve a autuação, com exclusão da diferença recolhida espontaneamente pela Contribuinte, o valor de R\$ 145,71.

A decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

**LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO
SERVIÇOS MÉDICOS E LABORATORIAIS.**

Para fins de determinação do lucro presumido, deve ser aplicado o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta relativa a serviços ambulatoriais e consultas médicas prestados pelo contribuinte.

**ATO NORMATIVO. EXCLUSÃO DA MULTA DE OFÍCIO E
JUROS DE MORA NO PERÍODO DE VIGÊNCIA.**

A observância dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas exclui a imposição de penalidades e os juros de mora, conforme disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional. Para os fatos geradores de 04/2003 a 12/2004, período no qual vigorou a IN SRF nº 306, de 2003, exclui-se a aplicação da multa de ofício e dos juros moratórios.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

**DIFERENÇAS RESULTANTES DA APLICAÇÃO DE
PERCENTUAIS EXONERAÇÃO.**

Deve ser exonerada do lançamento a parcela correspondente a 12% da receita bruta, já declarada pela contribuinte

LANÇAMENTO REFLEXIVO

Tratando-se de lançamento reflexivo aplica-se o julgado no processo do IRPJ.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2004

PARCELA NÃO COMPROVADA

Deve ser mantida a parcela relativa à contribuição em razão da não comprovado valor da compensação realizada pela contribuinte do valor devido da contribuição.

Inconformado, a Contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando as mesmas razões outrora tratadas em sede de impugnação.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Relator

O Contribuinte foi notificado do auto de infração no dia 03/10/2007. Computado o trintídio legal, a data para interposição do recurso seria no dia 02/11/2007, sexta-feira, feriado nacional de Finados.

Assim, o *dies ad quem* para interposição do recurso foi deslocado para o primeiro dia útil seguinte, 05/11/2007, data da interposição do recurso.

Atendidos, assim, os requisitos de admissibilidade do apelo, dele conheço.

A questão posta em análise no presente recurso pretende decidir sobre a aplicação do percentual de 8% - IRPJ e 12% CSLL para a definição da base de incidência do lucro presumido, ou se de 32%, tendo em vista a classificação das atividades desenvolvidas pela Recorrente como sendo hospitalares, ou não.

O lançamento questionado apurou diferença no recolhimento da CSLL, em razão da errônea aplicação do coeficiente de 8% no levantamento do IRPJ e 12% no levantamento da CSLL, quando o correto, no entender da Autoridade Fiscal, seria aplicação do percentual de 32% para formação da base de cálculo de ambos os tributos. Em sede de impugnação, assim como de recurso, a Recorrente alega estar sujeita ao percentual de 7% e 12% por força da exceção prevista no art. 15, III, 'a' da lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Leiamos o dispositivo, *in verbis*:

"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).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus" (sem grifos no original).

A Recorrente tem por objeto social "a prestação de serviços médicos de mastologia, ginecologia, clínicos e cirúrgicos". (fls. 192)

Resta saber, em suma, se os serviços de diagnóstico por imagem e, especificamente, aqueles desenvolvidos pela Recorrente, estão abrangidos, ou não, pela exceção legal, relativa aos "serviços hospitalares", sujeitando, assim, ao percentual de 8% e 12% para a apuração do lucro presumido para incidência do IRPJ e da CSLL.

O cerne da questão está em definir quais os serviços são considerados hospitalares para fazerem jus a aplicação do percentual de 8% para a determinação da base de cálculo do lucro presumido.

Em posicionamentos anteriores, o Superior Tribunal de Justiça fixou, como critério definidor dos contribuintes, que fariam jus à base de cálculo reduzida os contribuinte que possuísem estrutura física capaz de realizar a internação de pacientes. Este posicionamento era fundamentado pelo fato de a internação causar altos custos operacionais aos contribuintes e, portanto, justificando a redução do percentual de presunção.

Neste sentido, a Corte Superior considerava que por se tratar de um benefício fiscal, a interpretação daquela norma deveria ser restrita aos hospitais.

Todavia, ao reavaliar o presente embate, o Exmo. Sr. Ministro Castro Meira proferiu o brilhante voto¹, que passo a transcrevê-lo:

Ainda que não se trate efetivamente de norma isentiva, já que não ocorre a exclusão do pagamento do tributo, mas mera redução na base de cálculo do imposto devido, é certo que as regras de interpretação daquela podem ser aplicáveis ao caso, tendo em vista que o legislador autorizou a dispensa do pagamento em montante mais expressivo se estiver presente a condição prevista na lei.

¹ RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)



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.

As reflexões a respeito do principal estudo sobre isenção tributária contido na obra Teoria Geral da Isenção Tributária, do Prof. José Souto Maior Borges, conduzem a três conclusões relevantes para o tema em exame:

- 1. A interpretação, restritiva ou extensiva, não se presta a reduzir ou extrapolar o conteúdo da lei. A atividade do intérprete deve sempre buscar identificar qual a mens legis da norma e se essa será a exata medida da aplicação do preceito;*
- 2. Ainda que se entenda válida a regra do art. 111 do CTN, a interpretação literal representa apenas uma forma de iniciar a investigação da norma, não se consubstanciando no único método de hermenêutica possível de ser utilizado;*
- 3. Ao partir-se para a interpretação de uma norma não se deve utilizar métodos apriorísticos, uma vez que isso acaba por condicionar o resultado obtido com a exegese aplicada.*

No caso, tenho que a mens legis da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador – capacidade de realizar internação de pacientes –, mas, sim, à natureza da atividade desempenhada.

Essa interpretação teleológica da alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei 9.249/95 já foi antes propugnada pelo Min. Luiz Fux em voto proferido no REsp 673.033/RS, DJ 23.08.2005, no qual, com base na doutrina de Amílcar Araújo Falcão, dispôs:

"In casu, a controvérsia a ser dirimida gravita em torno da exegese do referido art. 15, 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.429/95, para fins de se definir se a atividade desenvolvida pelo instituto recorrido reveste-se do caráter de prestação de serviços, em geral, e portanto sujeito à alíquota do Imposto de Renda de 32% (alínea "a", primeira parte), ou se os serviços de hemodiálise caracterizam-se como médico-hospitalares, que consoante a segunda parte da alínea "a" do preceito discutido, implicitamente, impõe a observância da alíquota prevista em seu caput é de 8% sobre a receita bruta mensal.



Lavrando lições inesquecíveis, Amílcar Falcão sugeria ao aplicador buscar o alcance da lei através de todos os métodos aplicáveis à ciência jurídica e, a fortiori, ao Direito Tributário, com as seguintes passagens:

'Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação.

Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia legis), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia juris), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.

A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional.

(...)

Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o elemento léxico, como o lógico.

*Investigará, então, o motivo por que foi a lei elaborada (*occasio legis, mens legislatoris*), ou princípios que presidiram à sua elaboração (trabalhos preparatórios e parlamentares), os antecedentes históricos da disciplina legal (estudo histórico), enfim, o seu estudo sistemático, aí compreendida a apreciação do fim visado pela lei e do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence.*

(...)

A interpretação moderna da lei tributária, pois, admite todos os meios e processos consentidos pelos demais ramos do direito

(...)

Outras vezes, o legislador menciona um conjunto de fatos, circunstâncias ou coisas, entre si aproximadas por um certo número de caracteres comuns, de modo que o todo compõe uma categoria de fatos, circunstâncias, coisas, ou situações. Nesse caso, diz-se que o legislador tributário fez uma enumeração exemplificativa e ao intérprete é dado considerar compreendidas no âmbito da relação encarada outros tantos fatos, circunstâncias, objetos, ou situações que, embora não previstos na lei, se incorporam, ou compreendem na categoria genérica que a enumeração indica.

(...)

É importante, pois, em cada caso em que surja uma enumeração de fatos geradores, ou de fatos ou circunstâncias de alguma forma relevantes para a tributação (elaboração de lançamento com base em fatos ou dados indiciários, verbi gratia), verificar se a intenção do legislador foi indicar hipóteses exclusivas, isto é, se foi a de fazer uma enumeração taxativa, ou a de fazê-la em caráter meramente exemplificativo.

O critério mais seguro, para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a enumeração é menos ampla e os fatos ou circunstâncias deixam sobressair caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum.

Em qualquer um dos casos, porém, como já acentuamos, o intérprete não faz mais do que revelar ou declarar a vontade da lei, por um exame conjugado do seu elemento léxico e do seu elemento lógico.' (Amílcar Falcão. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 65-71)

É cediço 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 dívida que toda e qualquer atividade médica, pessoal ou instrumental em prol da saúde humana, está encartada no favor fiscal da redução de alíquota."

Ainda que faça ressalva à amplitude da conclusão adotada, não há dúvida de que a norma legal em exame não teve em mira os custos do contribuinte, mas a natureza do serviço – essencial à população –, considerado direito fundamental, que é a saúde, previsto na Carta Magna nestes termos:

"Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

(.)

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado."



A definição do Imposto de Renda como tributo direto e de natureza preponderantemente fiscal não impede que o legislador dele se utilize para buscar uma finalidade extrafiscal, prática rotineira para a realização da política de incentivo a atividades setoriais (Sudene, Sudam, etc). Aliás, todo imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado com propósito que não se resume à mera arrecadação de recursos para o cofre do Estado.

Quanto à extrafiscalidade da tributação, destaca-se a lição de Alfredo Augusto Becker, que bem evidencia estar ela presente em todos os tributos:

"O que no passado ocorreu, foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar.

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre - agora de um modo consciente e desejado - na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico" (Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 2002. Pág. 597).

Repensando o tema, verifico que a interpretação dada pela Primeira Seção restou atrelada à aplicação prévia e exclusiva do art. 111, II, do CTN, deixando em plano secundário o real propósito da lei, ao adotar a exegese de que a norma seria voltada àqueles contribuintes que tivessem maiores custos no desenvolvimento de sua atividade por serem dotados de uma estrutura física capaz de realizar a internação de pacientes.

Não se atentou para o escopo extrafiscal da norma, uma vez que o reconhecimento de que a tributação do imposto de renda seria menor para os contribuintes que arcaram com maior custo não implica necessariamente reconhecer a função extrafiscal do benefício, já que essa espécie tributária, por sua própria sistemática de deduções da base de cálculo, visa cobrar menos daqueles que menor lucro tiverem alcançado no período-base.

A verdadeira função extrafiscal dos tributos é aquela que visa estimular ou reprimir comportamentos que estejam relacionados a valores eleitos pelo legislador como fundamentais à sociedade.

O benefício em comento foi concedido de forma objetiva, visou reduzir a carga tributária em função do fato tributado, qual seja, a renda decorrente da "prestação de



serviços hospitalares". Cabe aqui melhor aprofundar o caráter objetivo do benefício fiscal. Mais uma vez, sirvo-me da lição do Professor Souto Maior Borges:

"A isenção objetiva, como o nome está a indicar, exclui o âmbito material da tributação, o aspecto objetivo do fato gerador (hipótese de incidência). Em virtude da regra de isenção objetiva, fatos geradores que, se inexistisse o preceito isentivo, estariam dentro do campo de incidência do tributo, dele são excluídos.

Com efeito, nessa hipótese, a isenção relaciona-se com o elemento objetivo do fato gerador. Por meio da regra jurídica que isenta é retirado do campo de incidência do tributo algum bem, abstraindo-se considerações de ordem pessoal.

Isento fica esse bem, posto que, decorrendo a obrigação tributária de uma relação eminentemente pessoal, o beneficiário da isenção objetiva, em última análise, seja uma determinada pessoa" (Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2001. Pág. 258).

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.

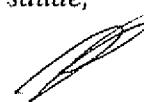
Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

Afastada a premissa de que esse benefício fiscal não foi concedido de forma subjetiva, mas objetiva, em razão do serviço prestado, desfaz-se a idéia de que o fim buscado pela norma foi concedê-lo aos contribuintes que, por realizarem internação de pacientes, suportam altos custos operacionais.

(...)

Assim, tendo em vista que a Lei 9.249/95 não fez nenhuma exigência referente ao contribuinte que presta serviços hospitalares, não pode ato infralegal passar a exigi-lo. A pretexto de realizar-se uma interpretação restritiva da norma, não se pode transformar o benefício em subjetivo quando foi instituído em termos objetivos.

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.

Por fim, ressalte-se que todos os argumentos acima delineados são também aplicáveis à tributação da CSLL, já que a opção legislativa inserta no art. 20 da Lei 9.249/95 – dispositivo que juntamente com o art. 15, § 1º, III, "a" foi tido por violado pela recorrente – adotou para a tributação dessa contribuição a mesma sistemática determinada para o imposto de renda:

"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" (grifo nosso).

As contribuições, da mesma forma que os tributos em geral, também podem ter sua tributação baseada em finalidade extrafiscal.

Pelas razões delineadas acima, reconheço que:

- a) o benefício fiscal concedido pela Lei nº 9.249/95. art. 15. § 1º, III, a, é objetivo, sendo atrelado aos serviços prestados;
- b) as Instruções Normativas nº 480/2004 e 539/2005 são incompatíveis com o dispositivo legal, uma vez que extrapolaram o sentido da lei

Ressalta-se, finalmente, a posição deste Conselho em julgados anteriores:

Ementa: 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 (Acórdão nº 101-95766 de 22/09/2006)



Ementa: SERVIÇOS HOSPITALARES - LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS - LUCRO PRESUMIDO - Para fins de definição dos percentuais de presunção a serem utilizados na apuração da base de cálculo do IRPJ, constitui prestação de serviços hospitalares a atividade de laboratório de análises clínicas, desde que estejam presentes os elementos necessários para que a pessoa jurídica possa ser qualificada como sociedade empresária, ainda que o registro de seu contrato social não atenda aos requisitos formais impostos pela legislação comercial. (Acórdão nº105-15473 de 08/12/2005)

Ementa: LUCRO PRESUMIDO - SERVIÇOS DE HEMODIÁLISE - ALÍQUOTA APLICÁVEL - LEI Nº 9 249/95 - CONTEXTO FÁTICO - ATIVIDADE HOSPITALAR - A interpretação do julgador deve se vincular a lei, e para proceder a aplicação consentânea ao Direito deve considerar todos os fatos da realidade operacional da atividade desenvolvida pela contribuinte. Em face disso, os serviços prestados de hemodiálise, considerando a estrutura funcional, e demais condições operacionais, que compõem o caráter empresarial da prestação, não se confundem com uma mera prestação de serviços de profissão regulamentada, mas sim e propriamente, no caso concreto, com verdadeira prestação de serviços hospitalares. Assim, tal enquadramento quanto a alíquota aplicável no regime de tributação de lucro presumido, se insere na exceção prevista no art. 15, §1º, inciso III, alínea 'a' da Lei nº 9 249/95. Recurso provido. (Acórdão nº101-95117 de 10/08/2005)

Ementa: IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - PERCENTUAIS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM - A mencionada prestação de serviços por se enquadrar dentre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes externos e internos em ações de apoio à recuperação da saúde, poderão ser enquadradas como serviços hospitalares, podendo-lhes ser aplicado o percentual de 8% para fins de determinação do lucro presumido, conforme estabelecido pela IN-SRF nº 306/2003. (Acórdão nº108-08208 de 14/04/2005)

Diante de todo o exposto e, apesar de ter me posicionado anteriormente, em processos de matéria semelhante a esta, de forma a não admitir a aplicação do percentual de 8% para empresas prestadoras de serviços de radiologia, curvo-me ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça e aos precedentes favoráveis desta casa.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário no tocante à aplicação da alíquota de 8% para fins de apuração do Lucro Presumido.

DEBITO DE PIS.

No que toca ao débito de PIS, alega a Recorrente que o débito apurado no mês foi devidamente pago mediante o aproveitamento de crédito de PIS retido na fonte por tomadores de serviço.



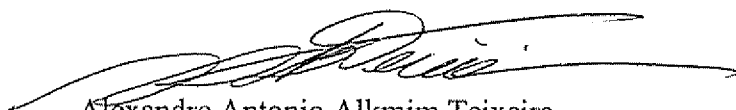
Como prova do alegado, a Recorrente apresenta apenas e tão somente cópia do Livro Razão.

Ora, de fato, como bem delineado na decisão recorrida, não trouxe, a Recorrente, elementos de prova suficientes para demonstrar a existência do seu crédito, posto que o Livro Razão, por si só, não é suficiente para comprovar a existência de imposto retido na fonte passível de aproveitamento.

Assim, rejeito, quanto ao PIS, as razões recursais.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o recurso voluntário. É como voto.



Alexandre Antonio Alkmim Teixeira



Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Redator-Designado

O presente voto vencedor refere-se, exclusivamente, à análise do percentual que deve incidir sobre a receita bruta da Recorrente, para fins de determinação do seu lucro presumido.

Conforme consta do relatório elaborado pelo ilustre Relator, a contribuinte, ora Recorrente, é uma sociedade civil com fins lucrativos, que presta serviços médicos na área de medidica (mastologia e ginecologia). Trata-se, pois, de uma pessoa jurídica de natureza civil, ou seja, sem natureza empresarial, dedicada à prestação de serviços médicos.

Em outras palavras, a Recorrente é uma sociedade civil dedicada ao exercício de profissão legalmente regulamentada (medicina), por parte de seus sócios.

Não consta nos autos nenhuma informação mais detalhada sobre a estrutura física do estabelecimento da contribuinte, mas é de se presumir que tal estabelecimento possua sala de espera, consultórios para atendimento clínico por parte dos sócios da sociedade civil e, eventualmente, salas para realização de exames.

Nada nos autos nos permite supor que o estabelecimento da contribuinte preste serviços hospitalares, mas tão somente os serviços médicos de medicina, nas áreas de mastologia e ginecologia, conforme acima mencionado.

A referida sociedade civil, por se dedicar ao exercício de profissão regulamentada, não pode optar pelo SIMPLES, devendo optar pelo regime do lucro real ou do lucro presumido.

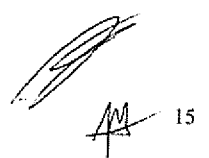
Caso opte pelo lucro presumido, a referida sociedade civil, prestadora de serviços médicos de mastologia e ginecologia, estará sujeita à aplicação da alíquota de 32% sobre a receita bruta auferida, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Esta é a regra geral aplicável a todas as pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, que abrange a prestação de serviços médicos. A única exceção existente refere-se a pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares, situação em que claramente a Recorrente não se enquadra.

Sobre o tema, é suficientemente clara a disposição constante do art. 15 da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995, *verbis*:

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:

(destaques acrescidos)

Todos os atos normativos já editados sobre a matéria pela Receita Federal confirmam este entendimento. A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, estabelecia:

Art. 30 À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observando o disposto no § 6º do artigo anterior.

§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga;

(-)

IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

Conforme bem demonstrado pelo Acórdão recorrido, fls. 460, durante a vigência da Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003 (revogada expressamente pela IN SRF nº 480/2004), os serviços médicos (tais como os prestados pela Recorrente) não podiam ser considerados serviços hospitalares, razão pela qual continuavam sujeitos à alíquota de 32% sobre a receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Sobre o tema, era suficientemente clara a orientação constante do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, verbis:

Art. 1º Para fins do disposto no art. 15, §1º, III, "a" da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

Art. 2º Para fins do disposto no art. 1º, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem:

I - prestados exclusivamente pelos sócios da empresa; ou

II - referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica dos profissionais envolvidos.

Parágrafo único. Os termos auxiliares e colaboradores de que trata o caput referem-se a profissionais sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo

A Instrução Normativa SRF nº480, de 15 de dezembro de 2004, com a redação alterada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, por sua vez, trouxe a definição clara do que seriam serviços hospitalares.

Conclui-se, pois, que para fins tributários, soamente são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das seguintes atribuições: (1) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia; (2) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde; (3) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação; (4) atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia; e em qualquer das 4 hipóteses desde que a estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde atenda ao disposto no item 3 da 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 nº307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

Diante do exposto, considero suficientemente demonstrado que a Recorrente não podia ser enquadrada como prestadora de serviços hospitalares, porque na época dos fatos não era uma sociedade empresária e sim uma sociedade civil, que prestava apenas serviços médicos nas áreas de mastologia e ginecologia.

Tais serviços eram prestados exclusivamente pelos sócios da Recorrente. É provável que houvesse o concurso de auxiliares e colaboradores (recepcionistas, atendentes de enfermagem e outros), mas tal fato não modifica a natureza dos serviços prestados (exercício de profissão legalmente regulamentada - medicina).

Importante frisar que se a tributação pelo lucro presumido é apenas uma faculdade, e não uma obrigação da Recorrente. Em outras palavras, se o lucro real da Recorrente (ou qualquer outra prestadora de serviços) for inferior ao percentual presumido de 32% da sua receita bruta, ela preserva o direito de optar pela tributação pelo lucro real.

No julgamento do processo nº. 10665.000486/2004-58, recurso nº. 146.187 (julgamento em 07 de dezembro de 2005, relatora Conselheira Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva, à unanimidade de votos), a 5ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes entendeu que *"da leitura do art. 27, acima transcrito, podemos identificar três requisitos essenciais para a adoção do percentual de presunção relativo aos serviços hospitalares: 1) a estrutura física do estabelecimento; 2) a natureza das atividades desenvolvidas; e 3) o caráter empresarial da pessoa jurídica"*.

Assim, a princípio, para que a Recorrente pudesse, satisfatoriamente, demonstrar seu enquadramento no requisito normativo, de modo a infirmar o disposto no termo de constatação fiscal, deveria ter trazido à baila prova de sua situação como atividade empresarial — o que não foi feito.

Ademais, andou bem a decisão recorrida, posto que os serviços prestados pela Recorrente não se encaixam no rol de serviços hospitalares descritos pelo art. 27 da



Instrução Normativa SRF nº. 480, de 14/12/2004. Isto porque a Recorrente presta apenas serviços médicos de medicina, nas áreas de mastologia e ginecologia.

Por fim, no que toca à alegada ilegalidade da própria IN 480/04, o Superior Tribunal de Justiça já apreciou a questão, prevalecendo a presunção de legalidade e legitimidade de referida norma. Vejamos caso extremamente similar, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CLÍNICA RADIOLÓGICA. NÃO-ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE ATIVIDADE HOSPITALAR. ALÍQUOTA DE 8%. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95.

1. Recurso especial contra acórdão que denegou segurança que objetivava, em síntese: (a) a apuração do IRPJ e da CSLL, utilizando-se como base do cálculo os percentuais de 8% e 12%, respectivamente, da receita bruta auferida mensalmente e sobre a base de cálculo presumida, conforme o permissivo dos arts. 15, § 1º, III, "a", 19 e 20 da Lei nº 9.249/95 por entender que presta "serviços hospitalares"; (b) autorização para compensação dos valores indevidamente pagos com esopeque na base de cálculo de 32%.

2. A IN/SRF nº 480/04, ao regulamentar a Lei nº 9.249/95, dispôs em seu art. 27 e § 1º que "para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares. Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) 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".

3. A clínica médica que explora serviços de radiologia e ultrassonografia que não comprova possuir os requisitos da referida IN, não pode ser considerada como entidade hospitalar para os fins previstos no art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.240/95.

4. Tal atividade só é possível desde que suas instalações sejam realizadas obrigatoriamente junto a um Hospital, ou que equipamentos similares no seu interior existam, tendo em vista envolver procedimentos médicos terapêuticos de alto risco, exigindo recursos emergenciais caso haja alguma intercorrência. São procedimentos que exigem todo um aparato de recursos para a sua execução, inclusive para atendimento de emergências.

5. Por entidade hospitalar deve se entender o complexo de atividades exercidas pela pessoa jurídica que proporcione internamente do paciente para tratamento de saúde, com a oferta de todos os processos exigidos para prestação de tais serviços ou do especializado. A pessoa jurídica há de ser enquadrada, conceitualmente, como entidade hospitalar; isto é, expressar



estrutura complexa que possibilite, em condições favoráveis, a internação do paciente para tratamento médico.

6. Impossível se interpretar extensivamente legislação tributária que concede benefício fiscal

7. Precedentes desta Corte, inclusive da 1ª Seção (REsp 832906/SC,

unânime, DJ 27/11/06)

8. Recurso especial não-provido

(Resp nº 937.515, rel Min. José Delgado, DJU 22.03.2007 – sem grifos no original)

Dispositivo

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário no tocante à aplicação da alíquota de 8% para fins de apuração do Lucro Presumido.

Também nego provimento ao recurso voluntário no tocante ao débito de PIS, nos exatos termos do voto do Relator.


Fernando Luiz Gomes de Mattos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
1ª SEÇÃO DE JULGAMENTO/4ª CÂMARA

1ª Seção
4ª Câmara
Fls.: _____
CARF

Processo nº : 10580.000673/2007-14

Interessado(a) : IMAGO INSTITUTO DE MASTOLOGIA E GINECOLOGIA DA BAHIA S/C
LTDA.

TERMO DE JUNTADA

1ª Seção/4ª Câmara

Declaro que juntei aos autos o Acórdão nº 1401-00.253,
(fls. ____/____), e certifico que a cópia arquivada neste
Conselho confere com o mesmo.

Encaminhem-se os presentes autos à Delegacia da Receita
Federal do Brasil _____

Em ____/____/____

Chefe da Secretaria