



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

Processo n° 10580.721994/2008-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.326 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ/CSLL
Recorrente TCR CONSULTORIAS E TREINAMENTOS ESPECIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS. ART. 15 DA LEI Nº 9.249, DE 1995. Para efeitos de definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995, caracteriza-se por serviços hospitalares os serviços que além da consulta médica envolvam outros procedimentos, tais como exames laboratoriais ou intervenções cirúrgicas.

A empresa que se dedica, dentre outras atividades, à administração hospitalar, quer mediante treinamento de pessoas ou implantação de técnicas de controle, não se caracteriza, para efeitos tributários, como empresa que presta serviços hospitalares.

MULTA. ALEGAÇÃO DE CONFISCO. SÚMULA 02 DO CARF. Nos termos da Súmula 02 do CARF, este órgão não é competente para se pronunciar sobre constitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Antonio Jose Praga de Souza

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 16/05/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 16/05/2013 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Impresso em 21/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

TCR CONSULTORIAS E TREINAMENTOS ESPECIAIS LTDA, já qualificada nos autos, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Consta do acórdão recorrido o seguinte relato:

Trata-se de autos de infração de fls. 03 a 29, em lavrados em 06/11/2008, em nome do contribuinte acima identificado, para a exigência de crédito tributário referente ao **ano-calendário de 2005**, relativos ao **Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica** no valor original de R\$ 519.101,92 (quinhentos e dezenove mil, cento e um reais e noventa e dois centavos), ao **Programa de Integração Social** no valor original de R\$ 55.963,55 (cinquenta e cinco mil, novecentos e sessenta e três reais e cinquenta e cinco centavos), à **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido** no valor original de R\$ 213.959,96 (duzentos e treze mil, novecentos e cinquenta e nove reais e noventa e seis centavos) e à **Contribuição p/ Financiamento da Seguridade Social** no valor original de R\$ 258.293,22 (duzentos e cinquenta e oito mil, duzentos e noventa e três reais e vinte e dois centavos), consoante discriminado na folha 02 do presente processo.

Na Descrição dos Fatos (fl. 05), foi apontada a infração “Falta de recolhimento/Declaração do Imposto de Renda”, relativa ao ano-calendário de 2005, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo (fls.30/33), utilizando-se como enquadramento legal os artigos 516, §§ 4º e 5º, 541, 841, incisos I e IV do RIR/1999.

Em decorrência dos mesmos pressupostos fáticos, foram lavrados também os autos de infração referentes à CSLL, ao PIS e à COFINS, capitulando como enquadramento legal os dispositivos indicados nos respectivos autos.

O contribuinte tomou ciência da autuação em 13/11/2008 (fl. 211) e apresentou a sua defesa em 12/12/2008 (fls. 212/233), arrolando em síntese, os seguintes argumentos:

- a) o contribuinte em tela, conforme se constata pelos contratos e alterações contratuais anexos, exerce como objeto social as seguintes atividades: 1) prestação de serviços profissionais de assessoria, consultoria e elaboração de projetos nas áreas de recursos humanos, administrativos, financeiros e informática; 2) prestação de serviços de recrutamento e seleção de pessoal, treinamento, digitação e operação de computadores; 3) gestão de serviços comunitários; 4) gestão hospitalar (hospitais, postos de saúde fixo e móvel, clínicas, centros de saúde); 5) promover treinamento e cursos na área de saúde, conferências e palestras; 6) gestão de serviços na área de saúde 7) gestão de serviços na área de educação; 8) locação de mão-de-obra não especializada; 9) locação de mão de obra especializadas em engenharia; 9) serviços especializados na área de saúde, clínica médica e odontológica e apoio operacional;

- b) não obstante seu contrato preveja a possibilidade de outros tipos de prestação de serviços, a atividade preponderante do contribuinte é gestão hospitalar (hospitais, postos de saúde fixo e móvel, clínicas, centros de saúde). Desta feita, no ano calendário de 2005, a base de cálculo do IRPJ foi determinada a partir da aplicação do percentual de 8% sobre as receitas da sua atividade e a base de cálculo da CSLL no percentual de 12%;
- c) conforme reconhecido em diversos julgados, a intenção do legislador ao editar a lei nº 9.249/95 foi a de oferecer ao contribuinte que presta serviços de natureza hospitalar, o benefício da redução da base de cálculo. Este benefício tem o intuito de viabilizar o cumprimento dos artigos 196 e 197 da Constituição Federal, reduzindo os custos das atividades inerentes ao Sistema Nacional da Saúde;
- d) desta forma, verifica-se que o conceito de serviços hospitalares está ligado à finalidade para os quais são prestados (proteção da saúde) e não ao local onde são prestados ou por quem são prestados. Tal interpretação se dá em razão do caráter finalístico da Lei nº 9.249/95, que busca concretizar o objetivo constitucional dos artigos mencionados;
- e) parece-nos que a conceituação mais adequada do que sejam serviços hospitalares é a que leva em conta a finalidade de promover o atendimento à saúde que, na dicção do art. 196 da CF é direito de todos e dever do Estado. A jurisprudência do STJ não é pacífica quanto a esta questão, reconhecendo os serviços de saúde que dão suporte ou que se caracterizam como auxiliares daqueles prestados no interior do estabelecimento hospitalar;
- f) não parece ser coerente o entendimento da fiscalização em afastar a utilização do benefício previsto na lei 9.249/95, uma vez que resta claro, conforme documentos fiscais analisados e acostados a este processo, que o contribuinte desenvolve atividade de gestão hospitalar como atividade principal e preponderante, sendo seus serviços essenciais para a prestação final do serviço de saúde, fazendo jus, portanto, ao benefício da redução de alíquota;
- g) na mesma esteira da autuação a fiscalização apurou diferenças de recolhimento nos valores decorrentes de créditos por retenções sofridas pela empresa, considerados para fins de compensações dos valores devidos. Assim, para fins de compensações do IRPJ devido, a empresa considerou os seguintes créditos:

Período	Base de cálculo	IRPJ	adicional	ITPJ total	IRPJ retido	Diferença	IRPJ Pago
1º Trim	336.472,19	50.470,83	27.647,22	63.130,03	63.130,03	14.988,02	14.988,02
2º Trim	213.365,48	32.004,82	15.336,55	40.000,12	40.000,12	7.345,25	1.536,18
3º Trim	106.166,76	15.925,01	4.616,68	19.005,51	19.005,51	1.536,18	-
4º Trim	40.341,27	6.051,19		6.051,19	6.051,19	0,0	
Total	696.345,69	104.451,85	47.600,44	128.186,85	128.186,85	23.865,45	23.856,45

Em contrapartida a fiscalização considerou:

Período	Base de cálculo 32%	IRPJ	adicional	ITPJ total	IRPJ retido	IRPJ declarado	Diferença apurada
1º Trim	1.343.689,96	201.553,49	128.369,00	329.922,49	62.985,47	14.988,02	251.949,00
2º Trim	853.335,80	128.000,37	79.333,58	207.333,95	40.000,12	-	167.333,00
3º Trim	403.437,87	60.515,68	34.343,79	94.589,47	18.911,15	1.533,18	74.412,00

4º Trim	154.618,84	23.192,83	9.461,88	32.654,71	7.247,76	-	25.406,00
Total	2.755.082,45	413.262,37	251.508,25	664.770,61	129.144,50	16.524,20	519.101,00

Impende frisar que para o 2º semestre, o auditor não considerou o valor declarado e recolhido de R\$ 7.341,25;

h) para fins de compensações da CSLL devida, a empresa considerou os seguintes créditos:

Período	Base	CSLL	CSLL retida	Declarada	CSLL recolhida
1º TRIM	504.433,43	45.399,01	41.990,31	3.408,70	3.408,70
2º TRIM	320.032,45	28.802,92	26.666,75	2.136,17	2.136,17
3º TRIM	156.596,49	14.093,68	12.507,43	1.486,25	1.486,25
4º TRIM	59.668,62	5.370,18	4.831,84	538,34	538,34
Total	1.040.731,00	93.665,79	86.096,33	7.569,46	7.569,47

Já a fiscalização considerou os seguintes:

Período	Base 32%	CSLL	CSLL fonte	Declarada	Diferença apurada
1º TRIM	1.343.689,96	120.932,10	11.679,00	3.408,70	105.844,40
2º TRIM	853.335,80	76.800,22	5.764,00	-	71.036,22
3º TRIM	403.437,87	36.309,41	-	12.607,43	23.701,98
4º TRIM	154.618,84	13.915,70	-	538,34	13.377,36
Total	2.755.082,45	247.957,42	17.443,00	16.554,47	213.959,95

- i) título de multa, mesmo tratando-se de não recolhimento de contribuição por motivos de existência de créditos;
- j) O contribuinte entende que a multa pode até ser aplicada, caso houvesse imposto devido, mas não no percentual previsto e pretendido pelo Fisco e por assim se entende que a legislação utilizada pela Secretaria da receita Federal para imposição das multas em questão, é inconstitucional;
- k) Tem sido cada vez mais corriqueira a posição do Fisco quando o contribuinte argui em sua defesa matérias de inconstitucionalidade, no sentido de não apreciar a matéria de direito apresentada por entender que foge a sua alçada de competência. Todavia, já há posição sedimentada em sentido contrário (*transcreve acórdão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais*);
- l) Portanto, no presente caso, tem o impugnante o direito constitucional de ver apreciada pelo órgão julgador todas as matérias suscitadas na presente impugnação;
- m) roga o contribuinte ora Impugnante, para que seja o presente auto de infração e seus reflexos, anulados em sua totalidade, em razão dos equívocos e falhas cometidos pela Fiscalização, de forma que anulado o principal depreende-se o afastamento de qualquer

fato punitivo que enseje a imposição de multas, caso eventualmente remanesçam valores a pagar, que estes não sejam insuflados por vultosas multas, sendo reduzido o seu percentual, face à ilegalidade e inconstitucionalidade dos critérios punitivos para sua fixação.

A decisão recorrida decidiu no sentido de que a atividade desenvolvida pela recorrente não se caracteriza como sendo serviços hospitalares, razão pela qual correta a autuação no ponto em que considerou como base de cálculo, na empresa tributada pelo lucro presumido, o percentual de 32% (trinta e dois por cento).

Intimada, de forma tempestiva a parte interessada apresentou recurso de fls. 356 e seguintes, sustentado:

Não obstante seu contrato social preveja a possibilidade de outros tipos de prestação de serviços, a atividade preponderante do Contribuinte é a *Gestão hospitalar (hospitais, postos de saúde fixo e móvel, clínicas, centros de saúde)*. Desta feita, no ano calendário de 2005, a base de cálculo do IRPJ foi determinada a partir da aplicação do percentual de 8% sobre as receitas da sua atividade, e a base de cálculo da CSLL no percentual de 12%, como fica demonstrado a seguir:

(...)

Que nos termos dos artigos 196 e 197 da CF, o conceito de serviços hospitalares está ligado à finalidade para os quais são prestados (proteção à saúde) e não ao local onde são prestados.

...

Por outro lado, os valores utilizados pela empresa para fins das compensações, encontram-se devidamente respaldados em documentos comprobatórios (Notas Fiscais), evidenciando as retenções e recebimento dos valores líquidos das mesmas, tudo devidamente registrado nos livros contábeis da empresa, conforme planilha anexa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Inicialmente, registro que o presente processo trata exclusivamente do IRPJ e da CSLL, pois em relação às exigências relativas ao PIS e a COFINS houve desmembramento, conforme certificado nos autos.

O que define a natureza das atividades de uma empresa, para efeitos da apuração da base de cálculo prevista no artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995, não é o que consta de seu contrato social, mas sim as atividades efetivamente prestadas.

Por outro lado, o conceito de serviços hospitalares exigindo estrutura para internação de paciente, conforme apontado em alguns atos administrativos, na esteira da jurisprudência do STJ, com decisão na sistemática do artigo 543-C do CPC (recursos repetitivos), não encontra respaldo legal. Neste sentido, a título de exemplo, destaco o Resp 1.116.399/BA.

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 (Rel. Min BENEDITO GONÇALVES. Jul. em 29/10/2009. DJe 24/02/2010).

Em atenção aos argumentos articulados pela recorrente de que no conceito de serviços hospitalares há que se ater à finalidade para os quais são prestados (proteção à saúde) e não ao local onde são prestados, observo que este argumento, para efeitos de tributação, é falho, pois nem todos os serviços voltados à proteção à saúde, ainda que prestados no interior de hospitais, são serviços hospitalares. Tal assunto encontra-se bem delineado quando do julgamento dos precedentes que resultaram no Recurso Repetitivo citado anteriormente. Para efeito de ilustração e como razões de decidir valho-me do quanto consta nos itens 4 e 5 dos EDcl no REsp **1116399** / BA, os quais transcrevo e grifo:

(...)

4. Não obstante, a fim de dirimir quaisquer dúvidas sobre o que foi efetivamente decidido pelo colegiado, prevenir interpretações errôneas do julgado, bem como o manejo de novos aclaratórios, deve-se esclarecer que a redução da base de cálculo de IRPJ na hipótese de prestação de serviços hospitalares prevista no artigo 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95, efetivamente, **não abrange as simples atividades de consulta médica realizada por profissional liberal, ainda que no interior do**

estabelecimento hospitalar. Por conseguinte, também é certo que o benefício em questão não se aplica aos consultórios médicos situados dentro dos hospitais que só prestem consultas médicas.

5. Ademais, por ocasião do julgamento dos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão proferido no REsp 951.251-PR, o eminente Ministro Relator afirmou que: "**Não há que se estender o benefício aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico.**"

6. Embargos de declaração rejeitados.

Há que se entender por serviços hospitalares os atendimentos que além das consultas médicas envolvam outros procedimentos, tais como exames laboratoriais e intervenções cirúrgicas.

Desta forma, a atividade da recorrente caracterizada, como ela própria afirma, como procedimentos voltados à administração hospitalar não se caracteriza como serviços hospitalares. Estes, para efeitos tributários, devem envolver obrigatoriamente, além da consulta médica, outros procedimentos, tais como exames laboratoriais ou intervenções cirúrgicas, aqui citados como exemplo.

A empresa que se dedica à administração hospitalar, quer mediante treinamento de pessoas ou implantação de técnicas de controle não se caracteriza, para efeitos tributários, como empresa que presta serviços hospitalares.

Nas razões de recurso a parte interessada, à fl. 362, repete a alegação de que a fiscalização não teria considerado os R\$ 7.341,25 declarados a título de IRPJ no segundo trimestre de 2005 e que em relação à CSLL, no terceiro trimestre a recorrente declarou R\$ 1.486,25 e a autoridade fiscal considerou R\$ 12.607,43. Quanto ao equívoco de considerar, em relação à CSLL, valor maior do que o efetivamente declarado, tal fato se constitui em benefício indevido à recorrente. No tocante ao erro relacionado ao IRPJ o acórdão recorrido acolheu tal pretensão, não havendo interesse recursal em relação a este ponto.

Da multa de 75% e a alegação de Confisco.

O artigo 44, I, II, da Lei 9.430, de 1996, vigente à época dos fatos, ao tratar da multa devida nos lançamentos de ofício assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que a multa, em certos casos, pode ser desproporcional à infração cometida. Porém, no Estado Democrático de Direito a sociedade elege seus representantes e delega a eles responsabilidade para editar as leis que devem ser aplicadas pelo julgador.

Apesar das inquietudes deste relator sobre o tema, inquietudes estas que passam pelas questões referentes à constitucionalidade das multas fixadas em patamar superior a exigência do próprio crédito tributário, é certo que o julgador, salvo nos casos de inconstitucionalidade, não pode substituir-se ao legislador para deixar de aplicar norma inserida de forma válida no sistema jurídico.

Por outro lado, o Judiciário, no controle direto ou difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. Tal prerrogativa, todavia, não se estende aos órgãos administrativos.

Assim, considerando o Enunciado da Súmula 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes de que este órgão não é competente para se pronunciar sobre constitucionalidade de lei tributária, acolho o comando da Súmula e pelos fundamentos acima referidos, mantenho a exigência da multa especificada no auto de infração.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva