



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10580.726867/2011-20</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.702 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CLINICA DE FRATURAS S/C LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. CRITÉRIO OBJETIVO.

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", conforme precedente do STJ na sistemática de julgamento dos recursos repetitivos.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

Daniel Ribeiro Silva – Relator

*Assinado Digitalmente*

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 14-97.204, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada contra o Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente ao ano-calendário de 2008, no valor histórico de R\$ 881.594,44.

O lançamento decorreu da aplicação do percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta da contribuinte para apuração do IRPJ e da CSLL, em detrimento dos percentuais de 8% e 12% utilizados pela empresa. A fiscalização entendeu que a atividade da autuada não se enquadrava como "serviços hospitalares" por não possuir estrutura para internação de pacientes por período superior a 24 horas, requisito que seria exigido pelas normas infralegais da Receita Federal.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 212/219), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que a matéria sobre a definição de "serviços hospitalares", para fins de aplicação das alíquotas reduzidas da Lei nº 9.249/95, foi definitivamente pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de Recurso Repetitivo (REsp nº 1.116.399/BA), cujo entendimento é vinculante.
- b) Que, segundo o STJ, o conceito de "serviços hospitalares" deve ser interpretado de forma objetiva, com base na natureza da atividade prestada (promoção da saúde), e não em critérios subjetivos relativos à estrutura física do contribuinte, como a capacidade de internação de pacientes por 24 horas.
- c) Sustenta que as Instruções Normativas da Receita Federal que impõem a exigência de estrutura de internação são ilegais, pois extrapolam os limites da lei ao criar requisitos não previstos nela.
- d) Que as simples consultas médicas são as únicas atividades que devem ser excluídas do benefício fiscal, afirmando que já realizava a segregação dessas receitas, tributando-as pelo percentual de 32%, fato que teria sido observado pela própria fiscalização.
- e) Que sua estrutura física, com salas para pequenas cirurgias, gesso e observação, demonstra a prestação de serviços mais complexos que meras consultas, caracterizando-se como assistência à saúde.
- f) Requer a realização de diligência para examinar os prontuários médicos dos pacientes, argumentando que tais documentos, e não as notas fiscais genéricas, são os meios hábeis para comprovar a natureza dos serviços prestados e a correta aplicação das alíquotas reduzidas sobre a maior parte de sua receita.

Posteriormente, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, proferiu o Acórdão n.º 14-97.204 (fls. 355/377) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano calendário: 2008

SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. CRITÉRIO OBJETIVO.

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", conforme precedente do STJ na sistemática de julgamento dos recursos repetitivos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MATÉRIAS DECIDIDAS DE MODO DESFAVORÁVEL À FAZENDA NACIONAL. STJ. RECURSOS REPETITIVOS. VINCULAÇÃO.

As decisões emanadas pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos vinculam a RFB quando atendidos os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ apreciou a questão central da controvérsia, reconhecendo a vinculação da administração tributária ao entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.116.399/BA, que afastou a necessidade de estrutura para internação como requisito para o enquadramento no conceito de "serviços hospitalares". Assim, a DRJ concluiu que o fundamento original da autuação era improcedente e que a análise correta deveria se basear na natureza objetiva dos serviços, excluindo-se do benefício apenas as receitas de "simples consultas médicas".

Diante disso, a Turma julgadora converteu o julgamento em diligência para que a fiscalização segregasse as receitas da contribuinte entre "serviços hospitalares" e "consultas médicas" no ano-calendário de 2008. **A fiscalização reportou que a contribuinte não apresentou os**

documentos comprobatórios para os três primeiros trimestres, alegando descarte. Para o 4º trimestre de 2008, com base na documentação fornecida, a fiscalização apurou R\$ 480.320,57 como receita de "consultas" e R\$ 1.319.184,94 como "serviços hospitalares".

A contribuinte se manifestou alegando ter recuperado os dados dos trimestres anteriores e argumentou que, no valor apurado como "consultas" para o 4º trimestre, estavam indevidamente incluídas consultas realizadas em ambiente de urgência e emergência, que deveriam ser consideradas parte dos serviços hospitalares. Contudo, a DRJ entendeu que a contribuinte não apresentou provas documentais para suportar suas alegações, juntando apenas planilhas sem valor probatório para os três primeiros trimestres e não comprovando a natureza de urgência/emergência das consultas glosadas no último trimestre.

Ao final, a DRJ decidiu por manter integralmente o lançamento para os períodos de janeiro a setembro de 2008, por falta de prova por parte da contribuinte. Para o 4º trimestre de 2008, julgou a impugnação parcialmente procedente, determinando a manutenção do lançamento apenas sobre a receita apurada como "consultas médicas" (R\$ 480.320,57), cancelando a exigência sobre a receita classificada como "serviços hospitalares" (R\$ 1.319.184,94).

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 385/397), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega que, com base no princípio da verdade material, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) deve apreciar a documentação comprobatória relativa aos três primeiros trimestres de 2008, que anexa ao recurso. Cita jurisprudência do próprio CARF que admite a juntada extemporânea de provas para a correta solução da lide.
- b) Desenvolve com maior profundidade o argumento de que as consultas realizadas em ambiente de urgência e emergência não se confundem com as "simples consultas médicas" excluídas do benefício pelo STJ, mas são, na verdade, parte integrante do conceito de "serviços hospitalares". Para tanto, fundamenta sua tese na Resolução CFM nº 2.077/2014, que normatiza os serviços de urgência, e em outro julgado do STJ (REsp 903.095/RS), que teria reconhecido como hospitalares os serviços de atendimento imediato.
- c) Requer, por fim, a realização de uma nova diligência para que toda a documentação (incluindo a ora juntada) seja reanalisada, a fim de que os lançamentos relativos aos três primeiros trimestres sejam cancelados e que, no 4º trimestre, as receitas de consultas de urgência/emergência sejam reclassificadas como "serviços hospitalares", levando ao cancelamento total do crédito tributário.

É o relatório do essencial.

**VOTO**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumpra ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

### Voto

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo fiscal (PAF). Dela conheço.

A questão controvertida nos autos refere-se ao entendimento da Autoridade Autuante de que as atividades desenvolvidas pela Impugnante não se enquadrariam no conceito de serviços hospitalares, concluindo que deveria ser aplicado o coeficiente de 32% para determinação das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, e não, respectivamente, os coeficientes de 8% e 12% aplicados pela Contribuinte.

Ressalte-se que o cerne da questão levantada pela Fiscalização, é o fato de que os serviços médicos prestados pela Recorrente não contariam com estrutura de internação por período igual ou superior a 24 horas (e não que seriam restritos a consultas médicas).

A Contribuinte, em sua defesa, argumenta que, em que pese a controvérsia administrativa e judicial existente durante algum tempo em torno do conceito de "serviços hospitalares", o Superior Tribunal de Justiça (STJ) encerrou a discussão ao enfrentar o tema nº julgamento do Recurso Especial nº 1.116.399/BA (sob o rito dos Recursos Repetitivos), uniformizando entendimento sobre a matéria, delimitando os contornos da lei que instituiu a tributação diferenciada.

Afirmou que, para aquele Tribunal, os regulamentos emanados da Receita Federal 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. Assim, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares" 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).

Aduz ainda ter o STJ decidido que são 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.

Ainda segundo a defesa, a base de cálculo minorada não se aplicaria à atividade médica ambulatorial restrita a consultas, hipótese em que tais serviços devem ser excluídos do benefício concernente à receita proveniente dos "serviços hospitalares"(assistência à saúde), e tributados à alíquota geral (32%), como faz a

Impugnante, o que teria sido constatado pela Fiscalização, conforme o item 3.5 do Relatório Fiscal.

Ao fim, defende que para a solução da lide, faz-se necessário saber se a Recorrente se dedica à prestação de serviços de assistência à saúde ou se pratica apenas a clínica médica na especialidade ortopedia, ou seja, atividade restrita a consultas médicas.

Neste sentido, apresenta pedido de realização de diligência, com base nº Decreto nº 70.235/72, artigo 16, inciso IV e artigo 18, a qual deverá ter por objetivo a verificação dos prontuários médicos a partir dos quais a Impugnante emite notas fiscais de prestação de serviços, a fim de verificar-se a dedicação primordial da Impugnante à ampla prestação de serviços de assistência à saúde, ao invés de apenas consultas médicas na área da ortopedia. Aduz ter adotado o procedimento correto de oferecer à tributação segundo a norma ordinária (32%) a parcela da receita originada da prestação de serviços de mera consulta médica, o que teria sido apontado no item 3.5 do Relatório Fiscal.

Ao requerer a realização de diligência, a Impugnante apresenta os seguintes quesitos:

- a) A Impugnante possui prontuários médicos e demais documentos técnicos relacionados ao atendimento aos seus pacientes?
- b) Os prontuários médicos e os demais documentos técnicos relacionados ao atendimento aos pacientes da Impugnante permitem identificar com exatidão a natureza e a abrangência dos serviços prestados?
- c) Os prontuários médicos e os demais documentos técnicos relacionados ao atendimento aos pacientes da Impugnante retratam apenas a prestação de serviços de consultas médicas?
- d) Além dos serviços de consultas médicas, segundo os prontuários médicos e os demais documentos técnicos relacionados ao atendimento aos pacientes da Impugnante, quais foram os serviços de assistência à saúde prestados pelo contribuinte autuado?
- e) Considerando os prontuários médicos e os demais documentos técnicos relacionados ao atendimento aos pacientes da Impugnante, o contribuinte autuado efetuou o cálculo e o pagamento do IRPJ e da CSLL de acordo com a interpretação pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a Lei nº 9.249/95, artigo 15, § I o , inciso III, alínea a?

Fundamental, então, para solução da lide, elucidar a interpretação dada à Lei nº 9.249, de 26/12/1995, que estabelece os percentuais a serem utilizados para determinação da base de cálculo do IRPJ, conforme redação vigente à época dos fatos geradores (ano-calendário 2008), 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:

(...)III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

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

(...)§ 2º. No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. (Grifou-se)

No que diz respeito à CSLL, instituída pelo art. 1º da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, tem-se que a regra geral para sua apuração, conforme o disposto no art. 57 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, é a mesma determinada pela legislação do IRPJ.

Os percentuais a serem aplicados na determinação da base de cálculo estão estabelecidos no artigo 20 da Lei nº 9.249, de 1995, in verbis:

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.

Observa-se da leitura dos dispositivos legais acima transcritos que os artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995, estabelecem regra geral segundo a qual o percentual a ser utilizado para apuração da base de cálculo do IRPJ é de 8% (oito por cento) e da CSLL é de 12% (doze por cento).

A exceção fica por conta do § 1º do artigo 15 que relaciona as atividades com percentuais distintos, dos quais destaca-se o de 32% (trinta e dois por cento) para a atividade de prestação de serviços em geral, exceto a prestação de “serviços hospitalares” constante do inciso III, alínea “a”. Sobre o valor correspondente à prestação de serviços hospitalares, na inexistência de disposição específica em contrário, aplica-se o índice geral de 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL.

É importante ressaltar que desde a edição da Lei nº 8.541, de 1992, que atribuiu percentual diferenciado para apuração do lucro presumido na prestação de serviços hospitalares instalou-se uma polêmica: o que são serviços hospitalares e em quais atividades deste setor deve ser utilizado o percentual normal de presunção aplicável à prestação de serviços em geral, de 32%, no lugar do percentual de 8%.

Dada a complexidade em determinar quais atividades estariam englobadas no conceito de serviços hospitalares, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou

diversos atos visando elucidar o tema. Os atos emanados pelo órgão foram: Instrução Normativa (IN)SRF nº 306/2003, Solução de Divergência nº 11 de 21 de julho de 2003, Ato Declaratório Interpretativo do Secretário da Receita Federal nº 18 de 23 de outubro de 2003, IN SRF nº 480 de 15/12/2004, IN SRF nº 539 de 25/04/2005, IN RFB nº 791/2007 e Ato Declaratório Interpretativo nº 19 de 07/12/2007.

Tais atos estabeleciam requisitos a serem comprovados pelo sujeito passivo para que pudesse ser enquadrado no conceito de serviços hospitalares.

Observa-se que as normas mencionadas, principalmente a partir da IN SRF nº 480 de 15/12/2004, buscavam estabelecer critérios subjetivos para o enquadramento da pessoa jurídica no conceito de "serviços hospitalares", estabelecendo como um dos requisitos a existência de estrutura física de internação, por 24 horas. O art. 27 da IN SRF 480/2004, por exemplo, estabeleceu como requisito para o enquadramento no conceito de serviços hospitalares a existência de ao menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes.

Ocorre que o alcance dos atos normativos emanados pela Secretaria da Receita Federal sobre o tema foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nº Recurso Especial (REsp) nº 1.116.399/BA, com a seguinte ementa:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES". INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO. ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei

(a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".

3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares "aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde", de sorte que, "em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos".

4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido. (Grifos nossos)

Nota-se que o Tribunal entendeu que a interpretação da expressão "serviços hospitalares" deve ser baseada em critérios objetivos, ou seja, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte, não podendo o Fisco emanar atos normativos alargando os requisitos definidos em lei como necessários para fruição do benefício fiscal (redução da alíquota de presunção para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), portanto, posicionou-se o STJ no sentido de que os atos da RFB não poderiam estabelecer critério subjetivo para enquadramento no conceito de serviços hospitalares.

Para o deslinde da presente controvérsia, analisamos o alcance das decisões emanadas pelo STJ quando estas estiverem submetidas ao regime do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil (sistemática dos recursos repetitivos), para verificar a aplicabilidade dos requisitos instituídos pela IN SRF nº 306/2003,

Solução de Divergência nº 11 de 21 de julho de 2003, ADI nº 18, de 23/10/2003, IN SRF nº 480/2004, IN SRF nº 539/2005 e ADI nº 19, de 07/12/2007.

O art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho 2002 assim dispõe sobre o tema:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) - Grifou-se

Portanto, nos termos do supracitado comando legal é dispensada a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) de apresentar contestação nos casos de matérias decididas de modo desfavorável em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C do antigo CPC (recursos repetitivos). Ainda, o referido normativo estabelece que nessa hipótese, após manifestação da PGFN, a RFB deixará de constituir os créditos tributários relativos à matéria, e, caso já constituídos, o lançamento deverá ser revisto de ofício.

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, regulamenta a forma de comunicação entre a PGFN e a Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º da Lei 10.522/2002, in verbis:

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

Na página da Receita Federal do Brasil na Internet encontram-se relacionadas as matérias comunicadas pela PGFN à RFB às quais se aplicaria o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º da Lei 10.522/2002. Para tais matérias, a RFB estará vinculada às decisões desfavoráveis a Fazenda Nacional proferidas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ).

Nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, a manifestação da PGFN dar-se-á por meio de notas explicativas, que conterão a delimitação da matéria decidida e os esclarecimentos e/ou orientações sobre questões suscitadas pela RFB.

A conceituação de serviços hospitalares para fins de pagamento dos tributos com alíquota reduzida foi objeto da Nota PGFN/CRJ nº 359/2017 (relacionada ao Recurso Especial nº 1.116.399/BA, cuja ementa encontra-se acima transcrita). O entendimento veiculado nessa Nota vincula a RFB, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014 e dos §§ 4º, 5º e 7º da Lei 10.522/2002.

O entendimento da Procuradoria veiculado na referida Nota é similar ao adotado pelo STJ, concluindo não ser obrigatório o desenvolvimento da atividade no interior do ambiente hospitalar para que seja enquadrado no conceito de serviço hospitalar. Entende-se que devem ser considerados serviços hospitalares "aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde".

Resumo: 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). 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. Para fins de redução da alíquota, 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". Ficou consignado 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.

OBSERVAÇÃO: O benefício não se aplica às consultas médicas, nem mesmo quando realizadas no interior de hospitais, de modo que só abrange parcela das receitas da sociedade que decorre da prestação de serviços hospitalares propriamente ditos. Ressaltamos que o STF não reconheceu repercussão geral com relação a este tema (AI nº 803.140).

OBSERVAÇÃO 2: para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2009, deve-se atentar para a incidência da nova redação do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, considerando a alteração promovida pela Lei nº 11.727/2008 (art. 29 c/c art. 41, VI). Portanto, a partir de tal marco, a prestadora dos serviços referidos na alínea em comento deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária (excluídas, portanto, as sociedades simples e os empresários individuais) e atender às normas da ANVISA. Vide REsp 1606437/SC, AgRg nº REsp 1538506/SC, AgRg no REsp 1506187/PR, AgRg no REsp 1383586/RS, AgRg nos EDcl no REsp 1369745/RS, dentre outros. (Grifos adicionados) Portanto, como demonstrado, a decisão emanada pelo STJ no REsp 1.116.399/BA vincula a RFB, cabendo ao órgão rever de ofício os créditos constituídos sob tal fundamento, se for o caso.

Assim, cumpre-nos examinar se a atividade desempenhada pela Contribuinte se enquadraria no conceito objetivo de serviço hospitalar (perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), tal como definido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Pelo contrato social da pessoa jurídica anexado aos autos depreende-se ter a Impugnante como objeto social "a prestação de serviços médicos em geral e, em especial, toda área de Ortopedia" (fls. 225/235).

De acordo com o levantamento empreendido pela Fiscalização (conforme descrito no item 4.9 do Relatório Fiscal), consta da maioria das notas fiscais apresentadas pela Contribuinte a descrição "serviços médicos prestados". Pelos demais documentos apresentados pela Autuada no decorrer do procedimento fiscal e o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde - CNES, afirma o Fiscal responsável que "não foi possível comprovar a existência de leitos hospitalares"; contudo, relata ainda que:

(...)

Restaram comprovadas as instalações físicas para urgência e emergência; a ambulatorial e a de serviços de apoio. De acordo com o CNES as instalações para urgência e emergência possuem dois consultórios médicos, duas salas de atendimento indiferenciado, uma sala de curativo, duas de gesso, uma sala para

pequena cirurgia e uma sala de repouso/observação - indiferenciado, totalizando nove consultórios, também consta duas salas com leitos com fins de repouso/observação - indiferenciado.

(...)

Conclui a Autoridade Autuante que não caberia enquadrar a Fiscalizada como prestadora de serviços hospitalares diante da não comprovação de internação durante o mínimo de 24 horas, não sendo atendidos, assim, os requisitos estipulados no art. 27 da IN SRF nº 480/2004 (e redações posteriores dadas pela IN SRF nº 539/2005 e IN RFB 791/2007); e não que seriam restritos a consultas médicas.

A Fiscalização observou, ainda, outras receitas informadas na DIPJ do ano-calendário 2008, as quais, contudo, não foram objeto de verificação, pois estas foram tributadas com base no percentual de presunção do lucro de 32%.

A seu turno, a Impugnante reconhece que o benefício de redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (para 8% e 12%, respectivamente) não se aplica à atividade médica ambulatorial restrita a consultas e afirma que tais serviços teriam sido por ela tributados à alíquota de 32%. E postula a realização de diligência, para que seja comprovada a sua dedicação primordial (logo, não exclusiva) à ampla prestação de serviços à saúde, ao invés de meras consultas médicas, apenas. Defende que o exame das notas fiscais, por si só, não seria suficiente a demonstrar a natureza dos serviços médicos por ela prestados.

Considerando os fatos expostos, bem como a pacificação quanto à interpretação acerca do conceito de “serviços hospitalares” firmada pelo STJ no REsp nº 1.116.399/BA (Recurso Repetitivo), à qual resta atualmente vinculada a RFB (conforme Nota PGFN/CRJ nº 359/2017), de que tais serviços devem ser assim considerados de forma objetiva (sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), de acordo com a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde), e que deste conceito devem ser excluídas as simples consultas médicas, o julgamento deste processo foi convertido em diligência, a fim de que fosse feito o exame e a segregação das receitas da Autuada relativas a consultas médicas, em relação ao ano-calendário 2008, não abrangidas pelo conceito de “serviços hospitalares” acima exposto.

Em cumprimento, a Fiscalização da DRF/Salvador procedeu à diligência, lavrando o Relatório de fls. 293/305, em que apurou a obtenção, pela Contribuinte, das receitas abaixo relacionadas, em relação ao 4º trimestre/2008, pois não foi apresentada pela Recorrente a documentação relativa aos demais trimestres do AC 2008, em decorrência do alegado descarte dos documentos destes períodos pela Autuada.

Período de Apuração	Consultas	Serviços Hospitalares	Total dos Serviços
out/08	182.299,52	475.228,64	657.528,16
nov/08	158.269,01	440.338,00	598.607,01
dez/08	139.752,04	394.374,47	534.126,51
* Ajuste Fiscal:		9.243,83	9.243,83
TOTAL:	480.320,57	1.319.184,94	1.799.505,51

Valores expressos em reais. Fonte: planilha apresentada em atendimento à intimação.

\*Diferença ajustada na apuração fiscal

Em resposta à diligência realizada, a Impugnante afirmou que teria conseguido “recuperar seu antigo sistema operacional (software gerencial que estava desabilitado)”, tendo elaborado, para o período de janeiro a setembro de 2008, as planilhas que acompanham a resposta à diligência. Afirmou ainda ter juntado a documentação respectiva e pediu sua apreciação pela unidade de origem.

Quanto ao valor apurado pela Fiscalização a título de consultas médicas(R\$ 480.320,57), aduziu que neste estariam indevidamente incluídas as consultas de emergência, pois tais consultas, por terem sido realizadas no “serviço hospitalar de urgência e emergência”, que compõem o serviço de assistência à saúde integrante do conceito de “serviços hospitalares” tal como delineado pelo STJ. Para fundamentar tal entendimento, cita a Resolução CFM nº 2.077/2014, que dispõe sobre a normatização dos serviços hospitalares de urgência e emergência.

Verifico, inicialmente, que apesar da alegação de que teria recuperado a documentação relativa ao período de janeiro a setembro/2008, a Contribuinte não apresentou a referida documentação com a resposta ao Relatório de Diligência, mas apenas uma planilha elaborada pela empresa, sem valor probatório.

Quanto ao 4º trimestre/2008, observo não constar dos autos comprovação de que os valores relacionados nas planilhas de fls. 283/291, na coluna “Consulta/Emergência/Ondina/Imbuí” se referem, de fato, a consultas realizadas durante procedimentos de urgência e emergência, tampouco foi demonstrada a razão pela qual tais receitas foram segregadas das demais receitas recebidas a título de “serviços hospitalares”.

Caberia à Contribuinte provar adequadamente suas alegações, consoante estabelece o Decreto nº 70.235/72 (que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal - PAF), em seu artigo 16, inciso III (com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º, e § 4º, introduzido pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67):

Art. 16 – A impugnação mencionará :

(...)III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. (redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

(...)§ 4º – A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(Grifou-se)Ante o exposto, e conforme procedimento de diligência realizado, concluo que devem ser deduzidas da base de cálculo do lançamento, relativamente ao 4º trimestre/2008, as receitas apuradas pela Fiscalização a título de “serviços hospitalares”, nº montante de R\$ 1.319.184,94 (sobre o qual as alíquotas incidentes são de 8% e 12%, já adotadas pela Contribuinte em DIPJ), havendo de ser mantido como base de cálculo deste período de apuração apenas o valor total de R\$ 480.320,57, atinente às receitas obtidas a título de “consultas médicas” pela Autuada.

Portanto, os valores de IRPJ e CSLL para o 4º trimestre/2008 de acordo com a nova base de cálculo apurada, que devem ser mantidos no lançamento, são os seguintes(valores em reais):

(...)

Para os demais trimestres do ano-calendário 2008 (período de apuração janeiro a setembro/2008), o lançamento deve permanecer inalterado.

#### CONCLUSÃO

Dessa forma, em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta, VOTO por julgar PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO, alterando-se o valor do crédito tributário exigido somente em relação ao 4º trimestre de 2008, para os indicados na tabela abaixo, mantendo-se o restante.

Pois bem. Da análise do Recurso é possível se depreender que a Recorrente basicamente reafirma suas razões defensivas. Permanece defendendo que consultas realizadas em emergência se enquadrariam como serviços hospitalares. Tal fato foi enfrentado pela DRJ que além de reforçar a falta de justificativas para a segregação reforça a ausência de provas.

A Recorrente basicamente reitera os argumentos com outras palavras.

O mesmo ocorre em relação aos demais trimestres em que a Recorrente apresentou planilhas que justifica serem de suficiente comprovação. A DRJ foi clara ao argumentar que não apreciou tais “provas” vez que se referem basicamente a planilhas sem documentação hábil comprobatória.

Em sede de Recurso a Recorrente junta as mesmas planilhas, desta vez com o que alega ser um consolidado analítico detalhado:

Assim, a Recorrente volta a apresentar as planilhas nas quais se demonstram os faturamentos dos meses de janeiro a setembro de 2008, ou seja, 1º, 2º e 3º trimestres daquele ano, em que estão indicados os valores referentes aos serviços prestados a cada plano de saúde contratante, mas, desta vez, sanando eventual falha quando da apresentação da sua manifestação de 25 de janeiro de 2019, junta também o Consolidado Analítico relativo a cada um desses clientes em cada um dos períodos referidos, em cujas somas as planilhas antes mencionadas têm base.

Pois bem. É certo que agregar um Consolidado Analítico em nada afeta o ponto essencial de se tratarem de meras planilhas unilaterais sem força probatória.

Explicar melhor as planilhas não muda a essência e natureza absolutamente frágil da prova alegada.

A título de exemplo, segue abaixo um dos “documentos comprobatórios”:

23/01/2019		Consolidado Analítico - 26/02/2008					Página: 1	
Convênio : BLUECARD IMBUI		Unidade: TODAS						
CGC : 15.214.919/0001-55		Banco : 399	Agência : 1214	Data da Fatura : 26/02/2008				
Dt Atend.	Guia	Serviço	Qtd. Serviço	Indexador	V.Lunit.	Valor (R\$)		
Matricula: 08000000002270029		Nome: DIVA PESSOA SOARES						
14/02/2008	629337	10101039 CONSULTA EMERGÊNCIA	1	30 Real	30,00	30,00		
						<b>Total do dia :</b>		30,00
						<b>Total do convênio :</b>		30,00

Por sua vez, parte de um dos Consolidados Analíticos:

		ORTOPED					
		CONSULTAS		SERVIÇOS		HOSPITALARES	
		FATURA	IMBUI	ELETIVAS	CONSULTA	OUTROS	CIRURGIA
DATA	CONVÊNIO	TOTAL	R\$\$	ONDINA	EMERGENCIA	SERVIÇOS	R\$
1-abr	SULAMERICA INDIVIDUAL	9.178,15	-	400,00	4.352,00	3.766,47	659,68
1-abr	SULAMERICA GLOBAL	4.653,44	-	312,00	1.045,80	1.792,62	1.503,02
1-abr	SAUDE BRADESCO GLOBAL	1.566,06	-	-	-	-	1.566,06
1-abr	CAMED SAUDE	747,84	-	-	-	-	747,84
2-abr	SAUDE BRADESCO GLOBAL	13.481,44	178,80	1.072,80	6.195,42	6.034,42	-

2-abr	SAUDE BRADESCO INDIVIDUAL	4.184,02	-	360,00	1.668,00	2.156,02	-
4-abr	SAUDE BRADESCO GLOBAL	671,06	-	-	-	-	671,06

Como acima citado, são documentos absolutamente unilaterais e sem valor probatório isoladamente.

Assim, não vejo o que mudar da decisão recorrida e nem motivos para nova conversão em diligência vez que a “complementação probatória” apresentada pela Recorrente permanece desacompanhada de elementos probatórios hábeis.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva