



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



**Processo nº** 10640.723723/2012-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-002.887 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 13 de julho de 2023  
**Recorrente** LAB DE ANAL E PESQUISAS CLINICAS STA TEREZINHA LTDA SC - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2008

REGIMENTO INTERNO DO CARF (RICARF). DECISÃO DEFINITIVA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Segundo o artigo 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista nos artigos 1.036 a 1.041 do Código de Processo Civil, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO “SERVIÇOS HOSPITALARES”. ARTIGO 15, § 1º, III, ALÍNEA "A", DA LEI Nº 9.249/95. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.116.399/BA.

Para fins de definição do percentual de apuração do lucro presumido, a expressão “serviços hospitalares”, constante do artigo 15, §1º, III, da Lei nº 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra **11-62.156 - 4ª Turma da DRJ/REC**, Sessão de 22 de março de 2019, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

Tratam os autos de lançamento de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consubstanciado no auto de infração às fls. 2 a 33, referente ao ano-calendário 2008, com crédito tributário constituído de R\$ 86.612,44.

Conforme consta no referido auto de infração, o lançamento decorreu da verificação de que a contribuinte aplicou os percentuais de 8% e 12% para apurar resultados presumidos do IRPJ e CSLL, respectivamente, sobre suas receitas, ao invés da aplicação do percentual de 32%. A contribuinte afirma que tais percentuais foram usados por se tratar de serviços hospitalares.

No auto de infração a Auditora-Fiscal signatária afirma que os serviços prestados pelo contribuinte não se tratam de serviços hospitalares, mas sim de serviços em geral, cujo percentual é de 32%. Explica a referida Auditora-Fiscal que o art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) determina que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. **A própria contribuinte informou ao ser intimada, quando do início da ação fiscal que todas as receitas obtidas no ano-calendário 2008 são provenientes da atividade de prestação de serviços (fl. 30).**

Portanto, **segundo o auto de infração, a alínea "a", inciso III, § 1º do art. 15 e o art. 20, ambos da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995 dispõe que as empresa prestadoras de serviços devem utilizar o percentual de 32% para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme redação da época. Apenas as atividades hospitalares não estavam sujeitas a aplicação do percentual de 32% (fl. 31).**

Menciona ainda o auto de infração que conforme legislação vigente no ano-calendário 2008, o art. 27 da IN SRF nº 480, de 2004 passou a ter a seguinte redação, dada pela IN RFB nº 791, de 2007, definiu serviços hospitalares da seguinte forma:

*Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e*

*assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, 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.*

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

*I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"); e*

*II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida."*

Assim, conclui a Auditora-Fiscal signatária do auto de infração que as atividades exercidas pela empresa não se enquadram como serviço hospitalar e sim como serviços em geral, segundo legislação vigente à época, sujeitas portanto ao percentual presunção de 32% na apuração do Lucro Presumido.

Cientificado do auto de infração por via postal em 24/12/2012 conforme fl. 121, em 23/01/2013, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 122 a 126, instruída com os documentos anexos (fls. 127 e 133), onde argumenta o que segue:

Do Direito: a Lei nº 9249/95 que trata da legislação referente ao IRPJ e à CSLL estabelece um percentual de presunção de 32% para prestadores de serviços em geral. A exceção são os serviços hospitalares, que se sujeitam a um percentual diferenciado. Argumenta a impugnante que nos últimos anos muito se discutiu a respeito da equiparação de clínicas, laboratórios e afins à serviços hospitalares.

Nesse contexto a contribuinte questiona se a expressão serviços hospitalares significa aqueles prestados exclusivamente no âmbito de hospitais ou se comporta uma interpretação extensiva a clínicas, laboratórios e outros estabelecimentos. Argumenta então que a expressão serviços hospitalares constante na Lei 9.249, de 1995 deve ser interpretada de forma objetiva, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte, pois a lei ao conceder o benefício fiscal não considerou critérios subjetivos (características ou estrutura do contribuinte). Afirma então que serviços hospitalares são aqueles voltados diretamente à promoção da saúde. Podendo esses serviços serem prestados ou não em estabelecimentos hospitalares.

Cita então julgados do STJ (fl. 123) que mencionam que serviços hospitalares são aqueles voltados diretamente à promoção da saúde, prestados em regra em hospitais. A mesma corte afirma que:

O Recurso Especial julgado pela mesma Corte decidiu

***“o benefício fiscal de redução de base de cálculo foi concedido de modo objetivo, pois leva em consideração o serviço prestado e não a natureza ou estrutura do prestador. Nesses termos, definiu-se que a alíquota reduzida beneficia todos os prestadores de serviços tipicamente hospitalares – que são aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde – independentemente da complexidade ou da estrutura para internação de pacientes”.***

Destaca a legislação aplicada em 2008, a redação da alínea "a", inciso III, do § 1º, do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, e a nova redação da referida alínea, dada pela Lei nº 11.727, de 2008. Em seguida menciona alteração de entendimento da 1ª turma do STJ, afirmando que os percentuais reduzidos de 8% e 12% se aplicam na prestação de serviços laboratoriais. Concluindo que todas as receitas de prestação de serviços voltados à saúde humana estariam sujeitas aos percentuais reduzidos, na apuração do Lucro Presumido, não restando outra opção a não ser enquadrar os laboratórios, clínicas e afins como serviços hospitalares.

Por fim, requer a contribuinte que a impugnação seja acolhida, que seja reconhecida a improcedência da ação fiscal, com a anulação do auto de infração e caso não venha a ser anulada a ação fiscal, requer que sejam abatidos os valores que foram pagos de IRPJ e CSLL quando a contribuinte os apurou com base nos percentuais de 8% e 12%, respectivamente.

A 1ª Turma da DRJ/REC julgou improcedente a manifestação de inconformidade, retificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos seguintes moldes:

(...)

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, define os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta da pessoa jurídica, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na sistemática do lucro presumido (...)

Como se pode observar, os incisos do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, atribuem percentuais diferenciados, para as atividades que menciona, em relação à regra geral de 8% (oito por cento), a serem aplicados sobre a receita bruta do período de apuração, com vistas à determinação da base de cálculo do IRPJ com base no lucro presumido. Destaca-se, a alínea “a” do inciso III, que prevê o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de prestação de serviços em geral (com as exceções elencadas). Ocorre que esta redação, acima transcrita, da alínea “a” do inciso III do § 1º da Lei 9.249, de 1995 foi dada pela Lei 11.727 de 2008, com vigência a partir de 01/01/2009, conforme disposto no art. 41, inciso VI, da Lei nº 11.727, de 2008. Anteriormente, até 31/12/2008, a redação da alínea "a" que estava vigente era: "a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;". Então, como a autuação trata do ano de 2008, a única exceção possível a regra estabelecida na alínea "a" eram os serviços hospitalares.

O objeto social da empresa contribuinte é bem claro ao prever a prestação de serviços de laboratório de análises e pesquisas clínicas (fl. 38 e 48).

Ora, tais serviços não podem ser caracterizados como serviços hospitalares ante a definição constante no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 19, 2007, como transcrito abaixo.

*Artigo único. Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir 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.*

*Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"), bem como os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.*

No que se refere à CSLL, o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995 também considera percentual diferenciado relativo às atividades de que cuida o inciso III do § 1º do art. 15 da mesma lei, às quais impõe, como exceção à regra geral de 12% (doze por cento), o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para aferição da base de cálculo da CSLL.

A contribuinte apresenta em sua impugnação alguns julgados do STJ. Porém, é de se ressaltar que numa decisão inter partes seu efeito é restrito àqueles que atuaram no processo, não vinculando portanto a administração pública. E como foi informado pela contribuinte no início da fiscalização (fl. 36) ela não é parte interessada em nenhuma ação na Justiça Federal a respeito de tributos ou contribuições administrados pela RFB. Assim, as decisões citadas do STJ não se aplicam ao caso concreto em voga.

Em sentido contrário, as Delegacias de Julgamento (DRJs) são obrigadas a aplicar a lei e a seguir as normas e entendimentos exarados pela administração pública, como determina a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, no seu artigo 116, inciso III, bem como a Portaria MF nº 341, de 12 de junho de 2011, que disciplina a constituição das turmas de julgamento e o funcionamento das DRJs, em seu artigo 7º, inciso V: (...)

Dessa forma, é devido esclarecer que não cabe ao julgador administrativo questionar a legalidade ou constitucionalidade de normas legais e infra-legais. A análise de alegação contra a legalidade ou a constitucionalidade de normas é privativa do Poder Judiciário, conforme competência conferida constitucionalmente. Nesse sentido súmula do Carf:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

O art. 26-A do PAF, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, resultante da conversão da MP nº 449, de 2008, é claro no sentido de que o julgador administrativo não pode afastar a aplicação de lei sob o fundamento de violação da constituição ou de lei superior: (...)

Portanto reafirma-se o que já foi dito acima, que os serviços prestados pela contribuinte não podem ser enquadrados como serviços hospitalares, segundo a definição constante no ADI RFB n.º 19, de 2007 e no art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004 com redação, dada pela IN RFB n.º 271, de 2007, já transcritos, e sim como serviços em geral. Tanto é assim, que a nova redação da alínea “a” do inciso III do § 1º da Lei 9.249, de 1995 foi dada pela Lei 11.727 de 2008, com vigência a partir de 01/01/2009, incluiu nas exceções outros serviços de saúde, que não os hospitalares. Isso demonstra que os serviços laboratoriais de análises clínicas, apesar de serviços relacionados à saúde, não se confundem com serviços hospitalares e em 2008 apenas os serviços hospitalares eram exceção ao percentual de 32% previsto na legislação.

São aplicados então os percentuais de 32% na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para o tipo de serviço prestado pela empresa impugnante, como constante no auto de infração, devendo este permanecer integralmente como lançado.

Requer por último a contribuinte que sejam abatidos os valores que foram pagos de IRPJ e CSLL quando a contribuinte os apurou com base nos percentuais de 8% e 12%, respectivamente. Como se pode ver no AI, foram lançadas apenas a diferença de percentual de presunção (ou coeficiente de presunção) entre o corretamente devido pela contribuinte (32%) e o que foi declarado e recolhido (8% de IRPJ e 12% de CSLL). Assim, no auto de infração do IRPJ consta a diferença de coeficiente de 24% para o IRPJ (fls. 18, 19, 21 e 22) e 20% para a CSLL (fls. 6, 7, 8 e 9). Foram apenas esses os valores lançados no AI, assim, a Auditora-Fiscal em seu lançamento já considerou os valores declarados pela contribuinte, quando apurou o Lucro Presumido aplicando os percentuais de 8% e 12%.

Ante o exposto, voto por considerar improcedente a impugnação, para manter integralmente o crédito tributário constituído.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, pugnano pelo provimento do recurso, no seguintes termos:

(...)

Como sabido, a Lei de n.º 9.294/1995, em sua redação original, definiu o coeficiente de 8%(oito por cento) para IRPJ e 12%(doze por cento) para o CSLL.

Pois bem, a fim de definir o alcance da expressão “serviços hospitalares”, em 12/03/2003, foi editada a Instrução Normativa n.º 306/2003, que se limitou a analisar o benefício levando em conta somente a natureza dos serviços prestados.

Posteriormente, foi editada a Instrução Normativa 480/2004, revogando a IN anterior, que passou a exigir que o contribuinte tivesse, pelo menos, cinco leitos para internação, para que configurasse a prestação de um serviço hospitalar.

Já a Instrução Normativa n.º 539/2005 exigiu-se que a realização das atividades elencadas fosse feita por contribuinte que possuísse estrutura física capaz de internar pacientes.

Por fim, a Instrução Normativa - RFB n.º 791, de 10/12/2007, alterando o art. 27 e Anexo IV da Instrução Normativa SRF n.º 480, de 15 de dezembro de 2004, e o Anexo I da Instrução Normativa SRF n.º 459, de 18 de outubro de 2004, definiu que:

Nada obstante, de se frisar que as restrições acima ditas, surgidas de diversas normas administrativas (Portarias, Instruções Normativas Resoluções, etc) que criam requisitos restritivos dos direitos, não previstos na legislação, devem ter sua aplicação afastada, não servindo de base para sustentar a decisão ora recorrida.

Assim, resta claro que o entendimento adotado pela RFB – exposto inclusive na decisão ora combatida - acabou desvirtuando o próprio benefício previsto na Lei 9.249/95 para atribuí-lo, não em função das atividades desenvolvidas, mas sim em função, também, do próprio prestador do serviço, o que extrapola os limites definidos por lei.

Não é preciso dizer que atos infralegais editados com o único propósito de impor restrições ou limitações ao uso de benefícios fiscais previstos em lei, especialmente às empresas que desenvolvem atividades de assistência à saúde – tais como o laboratório recorrente, que inclusive se situa dentro de um hospital na cidade de Barbacena/MG - além de injustificados, são ilegais e inconstitucionais, uma vez que extrapolem as competências regulamentares.

Mais do que isso, a interpretação adotada pela RFB no decisum ora combatido representa nítida afronta aos princípios da isonomia

tributária e livre concorrência. Com efeito, não se vislumbra um critério razoável para que as autoridades fiscais, ao arrepio da lei, atribuam tratamento tributário diverso a contribuintes que se envolvam em situações equivalentes, de um lado os hospitais, ambulatorios ou prontos-socorros e, do outro, os laboratórios de análises clínicas ou mesmo clínicas de saúde, onerando a uns mais pesadamente do que a outros, mesmo que dedicados à mesma atividade econômica.

Assim, o obtuso entendimento que prevaleceu no acórdão ora combatido, além de ilegal, se afigura vetusto, sendo que já de há muito evoluiu e foi ampliado, passando-se a considerar o caráter de relevância social dos serviços de saúde, e levando em conta também que a Constituição Federal de 1988 trata, em seu art. 6º, a saúde como um direito social, não sendo demais lembrar que em seu artigo 196, afirma que a Carta Magna que "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."

Resta claro o escopo extrafiscal da combinação dos artigos 15 e 20 da Lei 9.249, de 1995, normas que concedem redução da base de cálculo da apuração do IRPJ e da CSLL para os serviços equiparados a hospitalares, possibilitando acesso da população a serviços de saúde na sua totalidade e não só privilegiar estabelecimentos com atividades que envolvem saúde de forma restritiva, estando como visto, em consonância com os ditames constitucionais, os quais não podem ser afastados por disposições infralegais.

Dessa maneira, a indefinição legal do alcance do termo "serviços hospitalares" não pode ser suprida por meros atos administrativos, principalmente, se tais atos de regulamentação editados pela Administração, ora de forma extensiva e em outro momento de maneira restritiva, imponham condições estranhas à lei – díspares das disposições

constitucionais - que resultem em prejuízo ao contribuinte e à população em geral, razões mais que plausíveis para a reforma da decisão objurgada.

Pois bem, isto posto, cumpre salientar que se verifica no teor do contrato social da empresa ora recorrente, que a mesma presta serviços de laboratório de análises e pesquisas clínicas, tratando-se especificamente de serviços de assistência médica/saúde em geral, sendo que o atual entendimento firmado pela jurisprudência pátria é pelo reconhecimento de que os serviços prestados pelos laboratórios e estabelecimentos afins estão inseridos no conceito "serviço hospitalar" e fazem jus ao benefício fiscal, como se vê dos seguintes e uníssonos entendimentos do TRF da 1ª Região:

(...)

Superando em definitivo eventuais divergências remanescentes, decidiu a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 1.116.399/BA, submetido ao regime de Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC/1973), que o benefício fiscal do art. 15, § 1º, III, da Lei nº 9.249/95 é objetivo (foco nos serviços prestados – ligados à promoção da saúde), não subjetivo (em razão da pessoa do contribuinte), não carecendo de o serviço ser prestado, necessariamente, dentro de um hospital nem de que o estabelecimento "realize a internação de pacientes", nestes termos:

(...)

Assim sendo, à luz do entendimento perfilhado pelo C. STJ – o qual vincula esta Turma Julgadora, que inclusive decide no mesmo sentido como acima visto - merece ser provido o presente Recurso Voluntário a fim de se reconhecer, no ano de 2008, o direito de a empresa ora recorrente calcular a base de cálculo do Imposto de Renda sobre o lucro presumido no percentual de 8% (oito por cento) e da Contribuição social Sobre o Lucro Líquido – CSLL no percentual de 12% (doze por cento), reconhecendo-se a correta quitação.

**Isto posto, requer-se seja o presente Recurso julgado procedente in totum, reformando-se a decisão primeva e, conseqüentemente, declarando-se insubsistente/improcedente a Notificação de Lançamento e o débito – tanto valor principal como acessórios – objeto do PTA em epígrafe, conseqüentemente, declarando-**

30

**se que, no ano base de 2008, a base de cálculo do Imposto de Renda sobre o lucro presumido relativo às atividades laboratoriais da recorrente é no percentual de 8% (oito por cento) e da Contribuição social Sobre o Lucro Líquido – CSLL no percentual de 12% (doze por cento), reconhecendo-se que a mesma efetivou o recolhimento e quitação correta dos valores a tais títulos.**

#### DOS PEDIDOS

1) Após o recebimento do presente em seu efeito suspensivo e devolutivo, no mérito, requer-se seja o presente Recurso julgado procedente in totum, reformando-se a decisão primeva e, conseqüentemente, declarando-se insubsistente/improcedente a Notificação de Lançamento e o débito – tanto valor principal como acessórios – objeto do PTA em epígrafe, conseqüentemente, declarando-se que, no ano base de 2008, a base de cálculo do Imposto de Renda sobre o lucro presumido relativo às atividades laboratoriais da recorrente é no percentual de 8% (oito por cento) e da Contribuição social Sobre o Lucro Líquido – CSLL no percentual de 12% (doze por cento), reconhecendo-se que a mesma efetivou o recolhimento e quitação correta dos valores a tais títulos.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

### **Admissibilidade**

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF n.º 329/2017.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### **Mérito**

O propósito recursal consiste em “*declarar insubsistente/improcedente a Notificação de Lançamento e o débito – tanto valor principal como acessórios – objeto do PTA em epígrafe, conseqüentemente, declarando-se que no ano base de 2008, a base de cálculo do Imposto de Renda sobre o lucro presumido relativo às atividades laboratoriais da recorrente é no percentual de 8% (oito por cento) e da Contribuição social Sobre o Lucro Líquido CSLL no percentual de 12% (doze por cento), reconhecendo-se que a mesma efetivou o recolhimento e quitação correta dos valores a tais títulos*” (Recurso Voluntário, fl. 182).

O principal argumento da Recorrente é de que as suas atividades se enquadrariam no conceito de serviços hospitalares.

O acórdão recorrido entendeu pela manutenção dos lançamentos que tratam de exigir diferenças de IRPJ e CSLL calculadas com base no percentual de presunção do lucro de 32% (trinta e dois por cento), descontados os valores pagos pela Recorrente e que foram calculados com base no percentual de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento).

Para melhor ilustração do caso transcrevo trecho da decisão recorrida:

Portanto reafirma-se o que já foi dito acima, que os serviços prestados pela contribuinte não podem ser enquadrados como serviços hospitalares, segundo a definição constante no ADI RFB n.º 19, de 2007 e no art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004 com redação, dada pela IN RFB n.º 271, de 2007, já transcritos, e sim como serviços em geral. (...)

São aplicados então os percentuais de 32% na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para o tipo de serviço prestado pela empresa impugnante, como constante no auto de infração, devendo este permanecer integralmente como lançado.

No tocante à aplicação dos artigos 15 e 20 da Lei n.º 9.249/95 assiste razão a Recorrente.

Isso porque os referidos artigos preveem a diminuição da base de cálculo para incidência do IRPJ e da CSLL, resultando em valor menor a recolher de pessoas jurídicas que desenvolvem atividades hospitalares, *verbis*:

Art. 15. **A base de cálculo do imposto**, em cada mês, será determinada mediante a **aplicação do percentual de 8% (oito por cento)** sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: (...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de **serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas**, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

Art. 20. **A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido** devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a **12% (doze por cento) sobre a receita bruta** definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, 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 32% (trinta e dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

A análise dos autos revela que, a respeito da aplicação da referida lei, entendeu o acórdão que “*Anteriormente, até 31/12/2008, a redação da alínea "a" que estava vigente era: "a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;"*. Então, como a autuação trata do ano de 2008, a única exceção possível a regra estabelecida na alínea "a" eram os serviços hospitalares” (Decisão Recorrida, fl. 140).

O Código Tributário Nacional (“CTN”), em seu artigo 106, faculta ao contribuinte a incidência da lei posterior mais benéfica a fatos pretéritos, desde que a demanda não tenha sido definitivamente julgada, *verbis*:

Art. 106. A lei **aplica-se** a ato ou **fato pretérito**:

(...)

II – tratando-se de **ato não definitivamente julgado**:

a) quando **deixe de defini-lo como infração**;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A expressão “ato não definitivamente julgado” ensejou certa divergência quanto ao âmbito de deliberação, se administrativo ou judicial. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no entanto, consolidou orientação no sentido de que, como não havendo especificação quanto à esfera de julgamento, deve prevalecer a interpretação que o inciso se aplica indistintamente às duas esferas de decisão (REsp 295.762/SC).

Acolhendo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça como parâmetro de juridicidade, as Coordenações de Assuntos Tributários e da Dívida Ativa da União da PGFN passaram a adotar o entendimento de que a retroatividade benigna é cabível até que a execução fiscal não esteja definitivamente encerrada. Nesse sentido PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008.

Nos termos do parecer, a **retroatividade atinge todos os créditos tributários ainda não extintos**, devendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil rever os lançamentos em cobrança administrativa, quer haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rever as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não.

Acerca do assunto, destaco os seguintes precedentes do C. Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. AGRAVO INTERNO DO ESTADO DA PARAÍBA A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O disposto no **art. 106 do CTN** faculta ao contribuinte a **incidência da lei posterior mais benéfica a fatos pretéritos, desde que a demanda não tenha sido definitivamente julgada**, entendendo-se, no caso de execução, aquela na qual não foram ultimados os atos executivos destinados à satisfação do débito. Precedentes: AgRg no Ag 1.026.499/SP, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 31.8.2009; AgRg no AREsp. 185.324/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 27.8.2012; REsp. 1.121.230/SC, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 2.3.2010. 2. Agravo Interno do ESTADO DA PARAÍBA a que se nega provimento. (AgInt no RECURSO ESPECIAL 1.482.519/PB, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 01.04.2019, g.n.)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. REDUÇÃO DA MULTA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DO ART. 106 DO CTN. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 128, 460, 512 E 515 DO CPC. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES STJ. 1. É **pacífico o entendimento desta Corte** no sentido de que, tratando-se de execução não definitivamente julgada, aplica-se o **disposto no art. 106 do CTN**, que **permite a redução da multa prevista na lei mais nova**, por **ser mais benéfica ao contribuinte mesmo a fatos anteriores à legislação aplicada**. 2. Não configura julgamento extra petita a redução de multa, de ofício, com base em lei mais benéfica ao contribuinte, em processo no qual se discute a nulidade do débito fiscal. Precedentes do STJ. 3. Agravo Regimental não provido (AgRg no Ag 1.026.499/SP, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 31.8.2009, g.n.).

No mesmo sentido, destaco precedente deste Conselho:

MULTA/PENALIDADE. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. **Aplica-se ao lançamento legislação posterior à sua lavratura**

**que comine penalidade mais branda**, nos termos do **artigo 106**, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, impondo seja recalculada a multa com esteio na Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, SE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE, COM BASE NO ART. 35-A da Lei 8212/91. Embargos Acolhidos. (Processo n.º 35295.000211/200581. Acórdão n.º 2401002.579. Sessão de 14/08/2012. Relator Marcelo Freitas de Souza Costa, g.n.)

Superada essa questão, a respeito do alcance da expressão “ato não definitivamente julgado” contida no artigo 106 do CTN, passo a análise da definição dada pelo C. Superior Tribunal de Justiça acerca do tema (com enfoque na redação do artigo 15 da Lei n.º 9.249/95).

Após múltiplas discussões acerca do alcance da expressão “serviços hospitalares”, constante da norma supramencionada, a matéria restou pacificada pelo C. Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, **todos os serviços ligados diretamente à área de promoção da saúde são atividades hospitalares**, excetuando-se as simples consultas médicas.

A propósito, cumpre mencionar o que restou decidido pela Primeira Seção do **Superior Tribunal de Justiça** quando do julgamento do **Resp 1.116.399/BA**, representativo de controvérsia, ocasião em que, prevaleceu a posição majoritária do colegiado no sentido de que **a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos artigos 15 e 20 da Lei n.º 9.249/95, é benefício fiscal concedido de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa**.

Confira-se a ementa do acórdão naquela oportunidade exarado:

“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." (REsp 1.116.399/BA, 1ª Seção, Relator Ministro Benedito Gonçalves, j. em 28/10/09, g.n.)

Aqui, é importante mencionar que embora a atual redação do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249 estabeleça a necessidade de que a prestadora dos serviços seja "*organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa*", tal exigência somente tem vigência a partir do ano de 2009, enquanto o ano-calendário em discussão nesse processo é 2008. Portanto, aplicar tal exigência neste caso concreto seria conceder tratamento prejudicial através de lei posterior.

Dito isto, verifica-se que a empresa Recorrente presta serviços de laboratório de análises e pesquisas clínicas, os quais, consoante fundamentação expendida, **enquadram-se no conceito legal de serviços médico-hospitalares**, estabelecido pela Lei 9.249/95 e, portanto, fazem jus à base de cálculo reduzida.

Na mesma linha é a jurisprudência deste Conselho e, mais especificadamente, desta 2ª Turma Extraordinária:

Numero do processo: 11040.722031/2012-15

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Primeira Seção

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Fri Mar 10 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon Mar 27 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 REGIMENTO INTERNO DO CARF (RICARF). DECISÃO DEFINITIVA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Segundo o artigo 62, §2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista nos artigos 1.036 a 1.041 do Código de Processo Civil, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO “SERVIÇOS HOSPITALARES”. ARTIGO 15, § 1º, III, ALÍNEA "A", DA LEI Nº 9.249/95. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.116.399/BA. Para fins de definição do percentual de apuração do lucro presumido, a expressão “serviços hospitalares”, constante do artigo 15, §1º, III, da Lei nº 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).

Numero da decisão: 1002-002.713

Assim, nos termos do artigo 62, §2º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), necessário se faz que este Colegiado adote o posicionamento do C. Superior Tribunal de Justiça, por se tratar de matéria julgada por meio de Recurso Representativo de Controvérsia:

§ 2º As **decisões definitivas de mérito**, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo **Superior Tribunal de Justiça** em matéria infraconstitucional, na **sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.** (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Logo, merece amparo toda a linha argumentativa desenvolvida pela Recorrente.

## DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe provimento para reconhecer que a Recorrente é prestadora de serviços hospitalares e, conseqüentemente, faz jus ao benefício fiscal previsto no artigo 15, inciso III, letra “a”, e no artigo 20, ambos da Lei nº 9.249/95, os quais permitem o recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo correspondente, respectivamente, ao percentual de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) da sua receita bruta auferida, de forma que, o Auto de Infração não merece subsistir.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa- Relator

