



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10665.000486/2004-58
Recurso nº. : 146.187
Matéria : IRPJ - EXS.: 2000 a 2003
Recorrente : LABORATÓRIO DIVINÓPOLIS LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 07 DE DEZEMBRO DE 2005
Acórdão nº. : 105-15.453

SERVIÇOS HOSPITALARES. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. LUCRO PRESUMIDO.

Para fins de definição dos percentuais de presunção a serem utilizados na apuração da base de cálculo do IRPJ, constitui prestação de serviços hospitalares a atividade de laboratório de análises clínicas, desde que estejam presentes os elementos necessários para que a pessoa jurídica possa ser qualificada como sociedade empresária, ainda que o registro de seu contrato social não atenda aos requisitos formais impostos pela legislação comercial.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LABORATÓRIO DIVINÓPOLIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSE CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 23 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NADJA RODRIGUES ROMERO, DANIEL SAHAGOFF, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº. : 10665.000486/2004-58
Acórdão nº. : 105-15.453

Recurso nº. : 146.187
Recorrente : LABORATÓRIO DIVINÓPOLIS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (fls. 03 a 16), com ciência em 24/03/2004, para exigência de Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 157.503,71 (cento e cinquenta e sete mil, quinhentos e três reais e setenta e um centavos), relativos aos anos-calendário de 1999 a 2002.

As infrações apuradas pela Fiscalização estão relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 04 e 05), e foram, em síntese, as seguintes:

01- APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO.

Aplicação incorreta do coeficiente de 8% sobre as receitas da atividade de laboratório de análise clínica, quando o correto seria 32%, conforme detalhado.

O laboratório acima é constituído por dois sócios, sendo um Médico e um Bioquímico. Tem 17 empregados, sendo 15 da área administrativa e auxiliar, uma Técnica em Laboratório e uma Bioquímica. As instalações físicas do laboratório são as necessárias para a colheita dos materiais para análises clínicas em geral.

O laboratório calculou o imposto pelo Lucro Presumido utilizando o coeficiente de 8%, para a prestação de serviços hospitalares, quando o coeficiente correto seria o de 32%, utilizado pelas prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

Como enquadramento legal foram citados os artigos 518 e 519 do RIR de 1999.

Inconformada, em 22/04/2004, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 31 a 38. Nela, defende-se a aplicação do percentual de 8% e o entendimento de que a atividade exercida pela impugnante é um serviço hospitalar. Os argumentos apresentados são os seguintes:

1. O artigo 23 da Instrução Normativa SRF nº 306/2003, definiu com base na Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10665.000486/2004-58
Acórdão nº. : 105-15.453

- 1994, do Ministério da Saúde, os serviços que poderão se considerados hospitalares, entre os quais se inclui a prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, que compreende as atividades relacionadas no inciso V do mencionado artigo, que transcreve;
2. A Solução de Divergência nº 11, de 21 de julho de 2003, ato que vincula a autoridade do fisco federal, não deixa dúvidas de que as atividades de prestação de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica, tal como previstas no mencionado inciso V do art. 23 da IN SRF nº 306/2003, são enquadradas como serviços hospitalares. Transcreve, também, o texto da mencionada Solução de Divergência;
 3. De acordo com a impugnante não existe nenhuma dúvida de que a atividade exercida por ela, análises clínicas, está compreendida na categoria prevista no inciso V acima transcrito, a de prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, e, portanto, está sujeita ao percentual de 8% sobre a receita bruta, para a determinação do lucro presumido;
 4. Este é o entendimento da Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, expresso na Solução de Consulta nº 368, de 03 de dezembro de 2003;
 5. Diz que no final da ementa desta Solução de Consulta existe a ressalva "desde que não se enquadrem no disposto no artigo 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/2003"; e que a atividade exercida pela impugnante não se enquadra no disposto no citado artigo 2º;
 6. Com relação ao inciso I do referido artigo, esclarece que, os serviços que constituem a atividade da impugnante não são prestados exclusivamente pelos seus sócios. Conforme informado na "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" do Auto de Infração, a impugnante tem como um de seus vários empregados, uma Bioquímica, que presta também o serviço de análise clínica. Assim, o serviço da impugnante não é prestado exclusivamente pelos sócios;
 7. Os serviços prestados pela impugnante não se referem unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, pois se trata de um laboratório de análises clínicas com 17 empregados;
 8. Menciona que o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu favoravelmente às clínicas médicas de prestação de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica, nos quais se enquadra a atividade exercida pela impugnante, de análises clínicas, como se pode ver das cópias dos acórdãos anexadas aos autos, ficando assentado que para tais casos o percentual



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10665.000486/2004-58
Acórdão nº. : 105-15.453

do lucro presumido é de 8%.

Por fim, requer o cancelamento da exigência.

Pela Decisão de fls. 48 a 55, a DRJ/Belo Horizonte/MG julgou o lançamento procedente, nos termos da ementa que se transcreve:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE.

Não tendo sido atendidas as condições para o enquadramento na atividade de serviços hospitalares, as pessoas jurídicas que optarem pela tributação do imposto de renda apurado pelo Lucro Presumido devem determinar a base de cálculo do citado tributo aplicando o coeficiente de 32% sobre a receita bruta.

Lançamento Procedente

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Colegiado (fls. 59 a 72), no qual repete as alegações constantes na peça impugnatória e acrescenta que:

1. a Lei nº 9.249, de 1995, não definiu o que seriam "serviços hospitalares. Neste sentido, a Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 306/03 estabelecendo quais os serviços podem ser enquadrados como "serviços hospitalares".

2. o Ato Declaratório SRF nº 18/03 extrapolou o conteúdo da Lei nº 9.349/1995, sendo, portanto, ilegal. Já a Instrução Normativa SRF nº 480/04 não se aplica ao presente caso.

Diante das considerações expostas no recurso, requer a este Conselho que seja julgado improcedente o auto de infração.

É o Relatório.



Processo nº. : 10665.000486/2004-58
Acórdão nº. : 105-15.453

VOTO

Conselheira CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA, Relatora

O recurso atende aos pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A Lei nº 9.249, de 26/12/1995, estabelece os percentuais a serem utilizados para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro presumido:

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.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA



Processo nº. : 10665.000486/2004-58
Acórdão nº. : 105-15.453

trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003)
(grifei)*

Portanto, para as prestadoras de serviços em geral, o percentual de presunção a ser utilizado para apuração da base imponible do IRPJ e da CSLL é de 32%. Todavia, excetuam-se as prestadoras de serviços hospitalares, para as quais os percentuais de presunção são de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

A Instrução Normativa SRF nº 306, de 12/03/2003, que institui a retenção de tributos e contribuições federais nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos da administração pública federal dispõe no art. 23 que para os fins previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11/11/1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes.

Tendo em vista a necessidade de esclarecimentos acerca da abrangência do conceito de serviços hospitalares para fins de aplicação do disposto no art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, foi editado o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23/10/2003, *in verbis*:

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

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

I - prestados exclusivamente pelos sócios da empresa; ou

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

Parágrafo único. Os termos auxiliares e colaboradores de que trata o caput referem-se a profissionais sem a mesma habilitação



Processo nº. : 10665.000486/2004-58
Acórdão nº. : 105-15.453

técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo."

Posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15/12/2004, alterada pelo o art. 1º da IN SRF nº 539, de 25/04/2005, revogou a IN SRF nº 306/2003, e passou a disciplinar a matéria nos seguintes termos:

"Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

I - seguintes atribuições:

a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1);

b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou

c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);

II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).

§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

§ 2º São também considerados serviços hospitalares, para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os seguintes serviços prestados por empresário ou sociedade empresária:

I - 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");

II - de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C"



Processo nº. : 10665.000486/2004-58
Acórdão nº. : 105-15.453

e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida .

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei n ° 9.430, de 1996, e 34 da Lei n° 10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei n ° 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27." (grifei)

Conforme disciplina o art. 32 retrocitado, embora a IN SRF nº 480, de 2004, disponha sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, a definição de serviços hospitalares, dada pelo seu art. 27, aplica-se também aos percentuais de presunção para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Da leitura do art. 27, acima transcrito, podemos identificar três requisitos essenciais para a adoção do percentual de presunção relativo aos serviços hospitalares: 1) a estrutura física do estabelecimento; 2) a natureza das atividades desenvolvidas; e 3) o caráter empresarial da pessoa jurídica.

Quanto ao primeiro requisito, o auto de infração (fl. 04) informa o laboratório *"é constituído por dois sócios, sendo um médico e um bioquímico. Tem 17 empregados, sendo 15 da área administrativa e auxiliar, uma Técnica em Laboratório e uma Bioquímica. As instalações físicas do laboratório são as necessárias para as colheitas dos materiais para as análises clínicas em geral"*. Neste sentido, podemos concluir que o laboratório possui estrutura física condizente para o exercício de suas atividades.

Quanto ao segundo requisito, que trata da natureza da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, o art. 27, inciso II, remete à atribuição 4 do subitem



Processo nº. : 10665.000486/2004-58
Acórdão nº. : 105-15.453

2.1 da Parte II da RDC Anvisa nº 50, de 21/02/2002. No detalhamento das atividades (subitem 2.2), vê-se que se trata da atividade de "patologia clínica" (atividade 4.1), assim conceituada no glossário da referida norma: "Patologia clínica – unidade destinada à realização de análises clínicas necessárias ao diagnóstico e à orientação terapêutica de pacientes". Portanto, a área de atuação da atuada está entre aquelas passíveis de serem consideradas como hospitalares.

Quanto ao último requisito, a prestadora dos serviços hospitalares precisa ser caracterizada como empresária ou sociedade empresária, institutos estes que estão definidos no Código Civil (CC), Lei nº 10.406, de 10/01/2002, nos seguintes termos:

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

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

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

Os conceitos de empresário e de sociedade empresária, derivados do Código Civil, dizem respeito, respectivamente, à pessoa física que emprega seu capital e organiza a empresa individualmente, e à pessoa jurídica nascida da união de esforços de seus integrantes. A lei requer, para esse fim, que haja o exercício profissional de atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços. Importante é a exclusão do exercício de determinadas atividades que não são consideradas empresariais: são as profissões intelectuais, de natureza científica, literária ou artística, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Já o elemento de empresa a que a norma se refere diz respeito a um dos fatores a serem agregados dentro de um conjunto de atividades organizadas, que buscam atingir os objetivos sociais da organização. Não pode a simples prestação de serviços profissionais na área médica ser entendida como elemento de empresa. Para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10665.000486/2004-58
Acórdão nº. : 105-15.453

tal ser considerado, é necessário haver uma organização econômica da atividade empresária, em que a profissão intelectual constitua um dos elementos da organização.

Em suma, a pessoa jurídica precisa ter, em seu quadro funcional, empregados com competência técnica para realizar sua atividade fim sem a necessidade de atuação dos sócios.

Portanto, o requisito imposto pelo ADI nº 18, de 2003, e corroborado pela IN SRF 480, de 2004, não busca a regularidade na constituição da pessoa jurídica, mas sim a presença dos elementos necessários para que a pessoa jurídica possa ser qualificada como sociedade empresária, ainda que o registro de seu contrato social não atenda aos requisitos formais impostos pela legislação comercial.

Vale lembrar que o art. 2.031 do Código Civil concedeu prazo até 11 de janeiro de 2007 para que as sociedades constituídas na forma das leis anteriores se adaptassem às novas disposições.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2005.


CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA 