



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.003599/2002-55
Recurso nº. : 132.895
Matéria : IRPJ - Ex: 1999
Recorrente : CENTRO DE IMAGEM DIAGNÓSTICOS S/C LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 4 de novembro de 2003
Acórdão nº. : 101-94.413

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – INEXISTÊNCIA –
O julgador administrativo não se vincula ao dever de responder, um a um, o feixe de argumentos postos pelo peticionário, desde que já tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio.

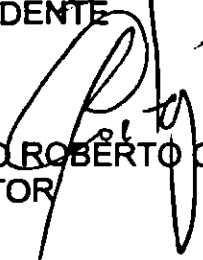
IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – PERCENTUAIS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA – A prestação de serviços de clínica médica de complementação diagnóstica e terapêutica (exames radiológicos), por se enquadrarem dentre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde, poderão ser enquadradas como serviços hospitalares, podendo ser aplicado às referidas atividades o percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação do lucro presumido, conforme estabelecido pela IN-SRF nº 306/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por CENTRO DE IMAGEM DIAGNÓSTICOS S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, ,
SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, VALMIR SANDRI e CELSO ALVES
FEITOSA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES
CABRAL

RECURSO Nº. : 132.895

RELATÓRIO

CENTRO DE IMAGEM DIAGNÓSTICOS S/C LTDA., já qualificado nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 135/177, do Acórdão nº 01.804, de 27/08/2002, prolatado pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, fls. 116/131, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 05.

Consta na descrição dos fatos e enquadramento legal, que o lançamento decorre da constatação da seguinte irregularidade fiscal:

"APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO

Aplicação do coeficiente de 8% sobre as receitas de prestação de serviços, abaixo descritas, quando o correto deveria ter sido de 32%, sendo, portanto, aplicada a diferença de coeficientes aos valores do lucro presumido apurado na DIPJ/99.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/03/1998</i>	<i>783.478,00</i>	<i>75,00</i>
<i>30/06/1998</i>	<i>911.335,42</i>	<i>75,00</i>
<i>30/09/1998</i>	<i>1.068.808,26</i>	<i>75,00</i>
<i>31/12/1998</i>	<i>968.305,00</i>	<i>75,00</i>

Enquadramento Legal: Art. 15 da Lei nº 9.249/95; art. 25, inciso I, da Lei nº 9.430/96. "

Contra o lançamento constituído na ação fiscal, a contribuinte insurgiu-se, nos termos das impugnações de fls. 56/83.

A 2ª Turma da DRJ/BHE, decidiu pela manutenção do lançamento, cujo acórdão encontra-se assim ementado:

"IRPJ

Exercício: 1999

LUCRO PRESUMIDO – COEFICIENTE

Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda apurado pelo lucro presumido, deverá ser aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta relativa à atividade de empresa que se dedica à prestação de serviços de ressonância magnética, tomografia computadorizada, densitometria óssea, ultra-sonografia e mamografia.

LUCRO PRESUMIDO – OPÇÃO

A mudança de opção do lucro presumido para o lucro real somente será admitida quando formalizada até a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC

É legítima a exigência de juros de mora tendo por base percentual equivalente à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

LANÇAMENTO PROCEDENTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 18/09/2002, a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 17/10/2002 (protocolo às fls. 135), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que repetidas vezes o relatório fiscal menciona que certas matérias não cabem sua discussão na esfera administrativa, pois tratam-se de matérias cujo exame é restrito ao Poder Judiciário;
- b) que não contribuirá para a especialização e engrandecimento dos conhecimentos dos Auditores Fiscais, tendo em vista que ficarão restritos somente aos argumentos da Fazenda;
- c) que não haverá necessidade dos julgamentos na esfera administrativa, pois somente podem manter o débito corrigindo apenas pequenas distorções nos levantamentos fiscais;
- d) que o Conselho de Contribuintes se tornará inútil, já que não pode apreciar e julgar basicamente nada, seria o julgamento do sistema medieval da inquisição intolerável, onde o frade

dominicano Inocêncio era ao mesmo tempo, promotor acusador, testemunha de acusação, torturador e juiz;

- e) que é indispensável efetuar a apreciação e julgamento de todos os fatos narrados nos autos, sem exceção. Mesmo que a apreciação e julgamento seja efetuado através de próprios servidores ou funcionários do Fisco, os julgadores devem ter sempre em mente: fazer com que o processo se torne em um contraditório pleno e amplo, cuja principal característica é a imparcialidade e a total desvinculação que deve existir entre o julgador, o fato ou a causa a ser decidida, desvinculando-o de qualquer interesse na decisão, a fim de que o direito das partes fique assegurado em toda sua plenitude, com decisão justa, com equidade e com imparcialidade e total desapego do julgador;
- f) que a decisão de primeira instância não enfrentou todas as questões levantadas pela impugnante, não se manifestou sobre a natureza dos serviços hospitalares, em especial a respeito da definição legal de unidade hospitalar, fornecida pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, através da Resolução – RDC nº 48, de 02/06/2000. Também não se manifestou sobre a definição legal estabelecida pelo art. 3º do Decreto 92.512, de 02/04/1986;
- g) que a questão resume-se em definir a natureza dos serviços prestados pela notificada, ou seja, se enquadram como prestação de serviços em geral ou como serviços hospitalares. É certo que as atividades da notificada se não se enquadram como prestação de serviços em geral, mas sim como serviços hospitalares;
- h) que é bom lembrar que os serviços de saúde são de relevância pública, com proteção especial, não podendo ser confundidos com prestação de serviços em geral. Na essência, os serviços hospitalares são serviços médicos e isso não há como negar. Sendo omissa a legislação tributária, na definição de serviços hospitalares, aplica-se os dispostos contidos nas demais normas legais. Deve-se aplicar a definição da Agência Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, contida na Resolução nº 48, de 02/06/2000;
- i) que os serviços privados de assistência à saúde caracterizam-se pela atuação, por iniciativa própria, de profissionais liberais, legalmente habilitados, e de pessoas jurídicas de direito privado na promoção, proteção e recuperação da saúde. Tanto a legislação ordinária como a Constituição pretenderam dar proteção especial à saúde, devido sua relevância social, devendo o julgador considerar tal determinação legal, para não confundir com prestação de serviços em geral;



- j) que não há como prestar serviços de tratamento à saúde, dissociado dos serviços de diagnósticos – eles são intrinsecamente ligados um ao outro – o tratamento não existe sem o diagnóstico – e ambos formam os serviços hospitalares;
- k) que parte das receitas da autuada são por prestação de serviços hospitalares dentro das instalações físicas do Hospital Vera Cruz S/A, uma vez que possui filial naquele endereço, onde, por força do contrato, executa diversos serviços hospitalares;
- l) que inúmeros exames são realizados pela autuada, em pacientes que encontram-se internados nos seguintes estabelecimentos, a título de exemplo: Hospital das Clínicas, Casa de Misericórdia, Hospital São José, Hospital Mater Dei, Socor, dentre outros, sendo que esses fatos não descaracterizam a natureza dos serviços hospitalares;
- m) que, na forma dos dispositivos legais e entendimentos jurisprudenciais, a exigência contida no Relatório Fiscal, onde a opção pelo percentual de 8% só é permitida para os serviços hospitalares, que são aqueles em que o estabelecimento prestador promove a internação e hospedagem do paciente para aplicar-lhe o tratamento devido), não pode prosperar, por infringir entendimentos contidos em ordenamentos superiores;
- n) que os serviços hospitalares podem ser prestados com ou sem internação e hospedagem do paciente, podendo ser realizado dentro ou fora do ambiente físico de um estabelecimento de saúde, sem descaracterizar a natureza dos serviços hospitalares. Inúmeros serviços hospitalares são prestados sem a necessidade de internação ou hospedagem do paciente, é o que ocorre nos casos de diversos tipos de fraturas, luxações, convulsões etc., onde o paciente é clinicado sem a internação ou hospedagem, uma vez que o tratamento não exige quaisquer procedimentos complexos e/ou demorados, entretanto, tal fato não retira a natureza do serviço hospitalar;
- o) que optou pelo lucro presumido por entender que suas receitas são tributadas, aplicando o coeficiente de 8%. entretanto, se a fiscalização tributa as receitas aplicando o coeficiente de 32%, logicamente não vai interessar à fiscalizada, a apuração do imposto com base no lucro presumido, devendo o tributo ser calculado com base no lucro real. Assim, os tributos devidos pela autuada devem ser apurados com base no lucro real, que é a regra geral, e não mais pelo lucro presumido a 32%, uma vez que essa não é a opção da autuada;
- p) que a opção pelo lucro presumido não pode ser imposta pela Receita Federal, mas deve ser livre faculdade a ser exercida pela contribuinte, e a simples opção não é fato gerador do imposto de renda;



- q) que cobrar imposto, alterando as condições da opção efetuada pelo contribuinte, tributando lucros inexistentes, fictícios, caracteriza enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional, o que é vedado pelo sistema jurídico;
- r) que, se houve erro por optar pelo lucro presumido, por falta de fundamento jurídico ou embasamento legal, os erros devem ser corrigidos, pois pretender tirar proveito de vícios, além de ser injusto é imoral, ilícito. Na forma dos documentos já verificados pela fiscalização, onde constam as operações da autuada, devidamente escrituradas e contabilizadas, no livro diário e razão, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e demais regras previstas na legislação comercial, o lucro verídico, autêntico, verdadeiro, da autuada é de R\$ 705.981,68;
- s) que já recolheu a quantia de R\$ 219.724,31, no ano-calendário de 1998 e a Fazenda Nacional que cobrar R\$ 480.461,88. Dessa forma o total do imposto de renda é na astronômica quantia de R\$ 700.186,19. Como o lucro do ano-calendário de 1998, foi de R\$ 705.981,68, o imposto pretendido representa 99,18% do mesmo;
- t) que é inconstitucional a utilização da taxa Selic para a cobrança de juros moratórios;
- u) que a multa exigida de 75% é confiscatória;

Em conclusão, faz o seguinte pedido: 1) cancelamento do julgamento de primeira instância; 2) o cancelamento das exigências contidas no auto de infração; 3) que sejam feitas as devidas reduções, levando-se em conta os excessos mencionados, inclusive apuração com base no lucro real, não aplicação da taxa selic e da multa de 75%.

Às fls. 187, o despacho da DRJ em Belo Horizonte - MG, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ, RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe apreciar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

A recorrente aponta omissões na decisão singular que ensejariam sua nulidade. Cita que o acórdão recorrido é nulo tendo em vista a falta de apreciação da arguição de ilegalidades e inconstitucionalidades da exigência por ofensa aos comandos da Constituição Federal e a dispositivos do CTN e da legislação ordinária.

Não identifico preterição do direito de defesa na decisão singular.

A Egrégia Turma Julgadora de primeiro grau registrou seu entendimento sobre a matéria de forma clara e objetiva. Não careceria, portanto, refutar cada um dos argumentos de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade do lançamento tributário. O voto condutor manifestou a convicção dos julgadores evidenciando a correta aplicação da legislação tributária no auto de infração impugnado.

A decisão singular está fundamentada e não é omissa acerca de matéria alguma levantada pela defendente. O julgador deve formar sua convicção sobre cada matéria e fundamentá-la por escrito. Não é obrigado a rebater, um a um, o feixe de argumentos suscitado pela defendente para cada uma das matérias. É o que diz trecho de ementa de julgado da Quarta Turma do Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 31.915-RS):



"O juiz não se vincula ao dever de responder a todas as considerações postas pelas partes, desde que já tenha encontrado, como na hipótese, motivo suficiente para embasar a sua decisão, não estando obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados e muito menos a responder a cada item de suas colocações."

Com respeito às questões de inconstitucionalidades argüidas pela contribuinte, o Colegiado de primeira instância asseverou que o contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões acerca da violação de princípios constitucionais. Esse é o entendimento daquela turma e, portanto, deve ser respeitado, não existindo qualquer irregularidade ou mesmo omissão na sua manifestação.

Rejeito, assim, a preliminar de nulidade da decisão singular.

MÉRITO

Quanto ao mérito, depreende-se do relatório que a exigência trata da aplicação indevida, por parte da recorrente, do coeficiente para a apuração do lucro presumido no ano-calendário de 1998.

Ao apurar o montante tributável, a recorrente aplicou o coeficiente de 8% para determinar o lucro presumido, qual seja, a base de cálculo para o imposto de renda, sob o entendimento de que a atividade por ela exercida teria enquadramento como serviços hospitalares. Por seu turno a autoridade autuante considerou que o percentual aplicável ao caso seria de 32%, correspondente àquele utilizado para as empresas de prestação e serviços em geral.

Em sua peça recursal, a defendente faz alusão à relevância pública, bem como à proteção especial conferidas pela Constituição Federal, e também pela legislação ordinária à área de saúde. Argumenta ainda, que os serviços hospitalares são compostos por serviços de tratamento e de diagnósticos



ressaltando que o motivo de não ser possível a realização de todos os serviços de diagnóstico em um mesmo local não descaracteriza a sua natureza de serviço hospitalar.

Afirma que presta serviços dentro das instalações de vários hospitais, com a realização de exames em pacientes ali internados.

No que atine à relevância dos serviços prestados por profissionais na área de saúde, bem como as pessoas jurídicas constituídas com essa finalidade, é indiscutível a sua real importância, fazendo jus à atenção especial recebida pelo Poder Público.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 11/12:

“Em 03/01/02, a empresa foi intimada para esclarecer as razões que a motivaram a enquadrar parte substancial de suas receitas do ano-calendário de 1998, sob o coeficiente de 8%. Conforme resposta datada de 17/01/02, a mesma esclareceu que ‘as receitas da intimada são compostas por exames altamente especializados (ressonância magnética, tomografia computadorizada, densitometria óssea, ultrasonografia, mamografia), necessitando de equipamentos de última geração – importados, sem similar nacional – bem como de substancial aplicação de materiais para sua realização’, como também, os custos para realização de tais exames serem elevadíssimos é que a intimada não pode ser comparada às demais atividades de realização de simples exames médicos, cujos custos são baixos devida a natureza dos serviços.”

O enquadramento legal do lançamento deu-se com base no artigo 15 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

“Art. 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.



§ 1º - Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no "caput" deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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

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

Portanto, a lide repousa na questão da exata natureza do serviço prestado pela recorrente, vale dizer, se efetivamente trata-se de serviços hospitalares ou da prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, fatos que determinam a aplicação de coeficientes diversos de determinação do lucro presumido, base de cálculo para o imposto de renda.

A Administração Tributária havia se manifestado sobre o assunto por meio da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/97, ao detalhar as atividades sujeitas a cada alíquota estabelecida pela legislação, *verbis*:

"Art. 3º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do artigo anterior.

§ 1º 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 na atividade.

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

I - 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de



combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

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

III - 16% (dezesseis por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação dos demais serviços de transporte;”

Esse foi o entendimento da fiscalização ao lavrar o auto de infração, tendo em vista que, no seu entender, a recorrente exerce a atividade de prestação de serviços em geral, sujeitando-se, portanto, ao coeficiente de 32% para a apuração da base de cálculo do IRPJ.

Posteriormente, foi editada a IN SRF nº 306, de 12/03/2003, na qual a Administração Tributária modificou seu entendimento anterior a respeito da definição das atividades hospitalares, com a aplicação da alíquota reduzida de 8%, abrangendo agora, as seguintes atividades:

“Art. 23. 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 das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

(...)

V - prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades:

- a. patologia clínica;*
- b. imagenologia;*
- c. métodos gráficos;*
- d. anatomia patológica;*
- e. desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;”*



Até a publicação da instrução normativa acima, meu entendimento era no sentido de que uma empresa que presta serviços na área da saúde, para se beneficiar da alíquota privilegiada de tributação com base no lucro presumido, sob a rubrica de serviços hospitalares, deveria envolver as mesmas espécies de serviços prestados por uma instituição hospitalar, ou seja, deveria prestar serviços no tratamento de doenças, dispondo de atendimento a casos de urgência com possibilidade de internação de pacientes (hotelaria), incluindo aí os serviços de enfermagem.

Para que uma empresa voltada à área da saúde alcance o conceito de serviços hospitalares, faz-se necessário examinar cada uma de suas atividades e analisar, no caso concreto, se o que se está analisando constitui um serviço hospitalar ou não.

Nesse rumo, poder-se-ia dizer que a existência de um estabelecimento assistencial de saúde que desenvolvesse algumas das atividades previstas poderia caracterizar a prestação de um serviço hospitalar, desde que, para tanto, possuísse uma estrutura física condizente com as de um hospital, para que se avaliasse, caso a caso, se o estabelecimento se enquadraria como prestador de serviços hospitalares ou não.

Há que se ter em mente que todas as pessoas jurídicas constituídas com o fim de prestação de serviços, independentemente da espécie das atividades desenvolvidas, estão sujeitas à incidência de tributos, nos termos da legislação que os regula. Com efeito, existe uma variada espécie de atividades de prestação de serviços que foram beneficiados pelo legislador, sendo possível a tributação com base no lucro presumido com a aplicação do percentual de 8% para apurar a base de cálculo tributável. Entre esses se encontram os estabelecimentos que prestam serviços hospitalares.



O objetivo do legislador, ao estabelecer coeficientes diferenciados para a apuração da base de cálculo do tributo, foi de atribuir menor carga tributária àquelas atividades nas quais os custos são maiores. Daí resulta o pressuposto de que deve ser beneficiado, com a alíquota menos onerosa, o empreendimento classificado como prestador de serviços hospitalares.

Nesse sentido, a própria Administração Tributária manifestou-se nos autos do processo administrativo nº 13819.000897/99-21, por intermédio da Solução de Divergência COSIT nº 11, de 21/07/2003, cuja ementa tem a seguinte redação:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS POR CLÍNICAS DE ORTOPEDIA, TRAUMATOLOGIA E RADIOLÓGICAS.

A prestação de serviços de clínica médica de ortopedia e traumatologia, bem assim, a prestação de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica (exames radiológicos), por se enquadrarem dentre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde, poderão ser enquadradas como serviços hospitalares, podendo ser aplicado às referidas atividades o percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação do lucro presumido.

Dispositivos Legais: RIR/99, arts. 518, "caput", 519 § 2º; Lei nº9.249, de 1995, § 2º, art. 15; PN/CST nº36/77; Portaria GM do Ministério da Saúde nº1.884, de 1994; Nota Técnica CGPI/DP/SIS/MS nº020, de 18 de fevereiro de 2002 e IN SRF nº306, de 12 de março de 2003, art. 23, inciso V."

Curvo-me diante desse posicionamento, pois, até então, sempre tive como norteador do meu entendimento, o Parecer Normativo CST nº 36, de 30/05/77, o qual, não obstante tratar de questão relacionada à definição de despesas médicas e de hospitalização para fins de dedutibilidade na determinação do imposto de renda das pessoas físicas, assim se posicionou:



"...podendo ser considerados como despesas de hospitalização todas aquelas diretamente relacionadas com o tratamento e recuperação do paciente durante o período de internação em hospital ou casa de saúde.

Portanto, são admitidas não somente as despesas efetivamente efetuadas com médicos de qualquer especialidade, como também com profissionais devidamente habilitados e oficialmente reconhecidos como seus colaboradores e auxiliares no tratamento e recuperação proporcionados ao paciente, desde que incluídas na conta do estabelecimento hospitalar.

Neste caso, estão, também, as despesas efetuadas com enfermeiros, massagistas e demais profissionais cujos serviços, em razão do estado físico ou mental do paciente, se manifestem necessários. E ainda, de acordo com a mesma linha de raciocínio, são admitidas as despesas de medicamentos, aplicações, exames etc., quando, igualmente, incluídas na conta do hospital."

Nesse sentido, e como ponto de apoio para a manifestação da COSIT, era a posição do Ministério da Saúde, expressa na Portaria GM nº 30, de 11 de fevereiro de 1977, a qual, no seu item 7, conceituava hospital como sendo:

"parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive o domiciliar, constituindo-se também em centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas, em saúde, bem como de encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente"

Em decorrência, as decisões no âmbito da Secretaria da Receita Federal vinham se pautando no conceito de que os serviços hospitalares são todos aqueles que objetivam diretamente a recuperação do paciente, durante o período de internação em hospital ou casa de saúde, por meio de tratamento adequado e necessário, agregando toda a gama de serviços e profissionais relacionados com



objetivo final (médicos ou outros profissionais de área correlata ao caso), desde que incluídos na conta do estabelecimento hospitalar.

Porém, posteriormente, o Ministério da Saúde, em consulta realizada pela COSIT-SRF, manifestou-se nos termos da Nota Técnica CGPI/DP/SIS/MS nº 020, de 18/02/2002, abaixo resumida:

"A Portaria do Ministério da Saúde, atualmente em vigor, que apresenta alguns conceitos e definições afetos ao tema que ora se discute é a de nº 282, de 27 de novembro de 1982. Essa Portaria revogou explicitamente a Portaria CM nº 30, de 11 de fevereiro de 1977, que apresentava um conceito expresso de serviços hospitalares, sem contudo oferecer um novo conceito. Surge, daí, a necessidade de analisarmos os serviços hospitalares à luz das novas terminologias adotadas. (o grifo é nosso)

*A Portaria 282/82 apresenta, contudo, um conceito que pode auxiliar bastante no estudo aqui desenvolvido, que é o conceito de Unidade: **"o conjunto de elementos funcionalmente agrupados, onde são executadas atividades fins. Pode variar em número, dimensão e denominação, em função da capacidade operacional, finalidade e técnicas adotadas."** Resta-nos desenvolver, pois, quais as características que deve possuir uma unidade para que essa preste um serviço hospitalar. (o grifo é do original)*

No que se refere às normas existentes sobre atividades fins e infra-estrutura física em saúde, o Ministério da Saúde publicou a Portaria GM nº 1.804 em 11 de novembro de 1994. Nesta são reguladas as atribuições e atividades que podem ser desenvolvidas nos diversos tipos de estabelecimentos assistenciais de saúde, de forma a listar as atividades que são geradoras ou que caracterizam os seus ambientes. (...)

Sendo assim, o capítulo que dispõe da organização físico funcional estabelece nove atribuições e atividades desenvolvidas nos diversos estabelecimentos de saúde.

(...)

São atribuições de Estabelecimentos Assistenciais de Saúde e suas respectivas atividades:



- a) **Realização de ações básicas de saúde** - atenção a saúde inclui atividades de promoção, prevenção e vigilância à saúde da comunidade;
- b) **Prestação de atendimento eletivo de assistência a saúde em regime ambulatorial** - atendimento a pacientes externos, programado e continuado;
- c) **Prestação de atendimento imediato de assistência a saúde** -- atendimento a pacientes externos em situações de sofrimento, sem risco de vida (urgência) ou com risco de vida (emergência);) **Prestação de atendimento de assistência a saúde em regime de internação** - atendimento a pacientes que necessitam de assistência direta programada por período superior a 24 horas (pacientes internos);
- e) **Prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia** - atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde (contato direto);
- f) **Prestação de serviços de apoio técnico** - atendimento direto a assistência à saúde em funções de apoio (contato indireto);
- g) **Formação e desenvolvimento de recursos humanos e de pesquisa** -- atendimento direto ou indiretamente relacionado à atenção e assistência à saúde em funções de ensino e pesquisa;
- h) **Prestação de serviços de apoio a gestão e execução administrativa** - atendimento ao estabelecimento em funções administrativas;
- i) **Prestação de serviços de apoio logístico** - atendimento ao estabelecimento em funções de suporte operacional." (o grifo é do original)

Dando continuidade a análise do assunto, afirma a Nota Técnica:

"Aduz a referida Portaria que as cinco primeiras são atribuições fins, isto é, constituem funções diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, e que as últimas quatro são atribuições meio, voltadas ao desenvolvimento das primeiras e de si próprias.

(...)

O Ministério da Saúde, após revogação da Portaria nº 30, de 1977 não cuidou de definir o que vem a ser serviço hospitalar. Para que se alcance um conceito do gênero,



faz-se necessário reunir os diversos elementos acima expostos e analisar, no caso concreto, se o que se está analisando constitui um serviço hospitalar ou não. Nesse sentido, pode-se afirmar que a existência de um estabelecimento assistencial de saúde que desenvolve alguma das atividades previstas nas atribuições fim já pode caracterizar a prestação de um serviço hospitalar. Some-se a isso a existência de uma estrutura física condizente com as delineadas pela norma citada, para que se avalie, caso a caso, se a mesma presta serviços hospitalares ou não."(o grifo é nosso)

Assevera, ainda, a Nota Técnica em exame:

"Para a identificação sobre a execução dos serviços hospitalares, deve-se avaliar, assim, se no caso concreto a pessoa jurídica exerce promoção, prevenção e vigilância à saúde da comunidade; atendimento eletivo de assistência a saúde em regime ambulatorial; atendimento imediato de assistência à saúde; prestação de atendimento de assistência a saúde em regime de internação por período superior a 24 horas; e atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde.

***Novamente e concluindo, a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais destas atribuições podem vir a constituir serviço hospitalar, devendo-se analisar cada situação de forma individualizada."** (o grifo é do original)*

Relativamente aos serviços pré-hospitalares, assim se posiciona a
Nota Técnica:

"Analisada a questão dos serviços hospitalares, pode-se passar ao aprofundamento do estudo sobre os serviços pré-hospitalares, visando descobrir se este pode ser considerado como um serviço hospitalar.

(...)

O Ministério da Saúde disciplinou os serviços pré-hospitalares com a edição da Portaria do Gabinete do Ministro sob o nº 814, datada de 01 de junho de 2001. Estruturada em dois anexos, a portaria estabelece no Anexo I o conceito geral, princípios e diretrizes da regulação médica das urgências, ao passo que o Anexo

normatiza os serviços de atendimento pré-hospitalar móvel de urgências já existentes, e que venham a ser criados.

(...)

Conforme determinação constante do item 3 da Portaria nº 814 o setor privado de atendimento pré-hospitalar móvel deverá contar, obrigatoriamente, com centrais de regulação médica, médicos reguladores e de intervenção, equipe de enfermagem e assistência técnica farmacêutica, que poderá ser exigido inclusive nos códigos municipais e estaduais de saúde, sendo estas centrais reguladoras privadas submetidas à regulação pública, sempre que suas ações ultrapassarem os limites estritos das instituições particulares não conveniadas ao SUS.

É considerado como nível pré-hospitalar móvel na área de urgência, o atendimento que procura chegar precocemente à vítima, após ter ocorrido um agravo à sua saúde, que possa levar à sofrimento, seqüelas ou mesmo à morte, fazendo-se necessário, portanto, prestar-lhe atendimento e/ou transporte adequado a um serviço de saúde.

O serviço de atendimento pré-hospitalar móvel deve ser entendido como uma atribuição da área da saúde, podendo-se concluir, desde logo, que o serviço trata-se de um serviço hospitalar, já que, se prestado nos termos da Portaria 814, antecipará as atividades fins previstas pela Portaria 282/82." (o grifo é do original)

Dessa forma, conclui a Nota Técnica CGPI/DP/SIS/MS nº 020, de 18 de fevereiro de 2002:

"Conforme exposto acima podemos concluir que as definições sobre serviços hospitalares e serviços pré-hospitalares devem ser elaboradas a partir da normatização atualmente vigente, podendo-se resumir da seguinte forma:

SERVIÇOS HOSPITALARES: para a verificação de serviços hospitalares, deve-se avaliar se no caso concreto a pessoa jurídica exerce uma das seguintes atribuições: i) promoção, prevenção e vigilância à saúde da comunidade; atendimento eletivo de assistência a saúde em regime ambulatorial; ii) atendimento imediato de assistência a saúde: prestação de atendimento de

assistência a saúde em regime de internação por período superior a 24 horas; iii) atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde. A execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais destas atribuições podem vir a constituir serviço hospitalar, devendo-se analisar cada situação de forma individualizada. A análise sobre o serviço prestado deve considerar, ainda, se o estabelecimento possui estrutura física condizente com as atividades que desempenha. Eventualmente, havendo dúvidas quanto à natureza do serviço sugere-se que a Receita Federal encaminhe ao Ministério da Saúde consulta sobre o caso concreto.

SERVIÇOS PRÉ-HOSPITALARES: *consideram-se serviços pré-hospitalares aqueles que preenchem os requisitos da Portaria 814, de 01 de junho de 2001. Sempre que se verificar que os serviços pré-hospitalares preenchem os requisitos exigidos pela Portaria 814, tal serviço deverá ser considerado, para fins tributários, como serviços hospitalares. Eventualmente, persistindo as dúvidas quanto à natureza dos serviços prestados, sugere-se que a Receita Federal encaminhe ao Ministério da Saúde consulta sobre o caso concreto."*

Diante disso, a Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF nº 306, de 12/03/2003, acolheu o posicionamento externado na Nota Técnica CGPI/DP/SIS/MS nº 020, de 18/02/2002, ao estabelecer em seu art. 23, verbis:

"Art.23. 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 das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

(...)"

Dessa forma, ante o conceito fixado pelo art. 23 da IN nº 306/2003, verifica-se que a atividade exercida pela recorrente, de prestação de

serviços de radiologia, compreendida nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde, de que trata o inciso V da citada instrução normativa, pode ser enquadrada nas atribuições compreendidas como serviços hospitalares, sendo cabível a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para fins de determinação do lucro presumido.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 4 de novembro de 2003


PAULO ROBERTO CORTEZ