



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.014258/2002-13
Recurso nº : 140.100
Matéria : IRPJ – EXS: DE 1998 a 2001
Recorrente : Clínica Santo Antônio S/C Ltda.
Recorrida : 3ª Turma/DRJ-Belo Horizonte – MG.
Sessão de : 10 de agosto de 2005.
Acórdão nº : 101-95.117

LUCRO PRESUMIDO – SERVIÇOS DE HEMODIÁLISE – ALÍQUOTA APLICÁVEL – LEI Nº 9.249/95 – CONTEXTO FÁTICO – ATIVIDADE HOSPITALAR – A interpretação do julgador deve se vincular a lei, e para proceder a aplicação consentânea ao Direito deve considerar todos os fatos da realidade operacional da atividade desenvolvida pela contribuinte. Em face disso, os serviços prestados de hemodiálise, considerando a estrutura funcional, e demais condições operacionais, que compõem o caráter empresarial da prestação, não se confundem com uma mera prestação de serviços de profissão regulamentada, mas sim e propriamente, no caso concreto, com verdadeira prestação de serviços hospitalares. Assim, tal enquadramento quanto a alíquota aplicável no regime de tributação de lucro presumido, se insere na exceção prevista no art. 15, §1º, inciso III, alínea “a” da Lei nº 9.249/95.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos o presente recurso voluntário interposto por CLÍNICA SANTO ANTÔNIO S/C LTDA.

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

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO
RELATOR

Processo nº : 10680.014258/2002-13
Acórdão nº : 101-95.117

FORMALIZADO EM: 03 FEV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Processo nº : 10680.014258/2002-13
Acórdão nº : 101-95.117

Recurso nº. : 140.100
Recorrente : Clínica Santo Antônio S/C Ltda.

RELATÓRIO

1 - DOS FATOS

Trata-se de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ – referente aos exercícios de 1.998, 1.999, 2.000 e 2.001 anos-calendário 1.997, 1.998, 1.999 e 2.000, o qual foi lavrado devido à constatação de aplicação incorreta de coeficiente de determinação do lucro do lucro presumido, assim, o valor da exigência corresponde a R\$ 227.837.67.

Através da análise do Termo de Verificação Fiscal de fls. 19, identificaram-se os fatos descritos abaixo pela fiscalização:

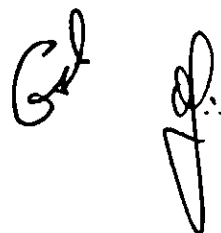
1 – A empresa presta serviços de hemodiálise e aplica o coeficiente de 8% para fins de apuração do Lucro Presumido sobre as receitas desse serviço.

2 – As receitas de prestações de serviços em geral, exceto as de serviços hospitalares que submetem-se ao coeficiente de 8%, estão sujeitas ao coeficiente de 32%, de acordo com o artigo 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei n. 9.249, de 26/12/95.

3 – O estabelecimento não atende às condições estipuladas pelo Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar, 2ª edição, 1999, editado pela Secretaria de Políticas de Saúde do Ministério da Saúde, nas páginas 8 e 9, não se caracterizando assim como hospitalar, para o conceito sugerido pela Organização Pan-Americana de Saúde (OPAS).

O Contribuinte, a fls. 88 a 99 apresenta sua impugnação, que pode ser assim sintetizada:

2 – DA IMPUGNAÇÃO



Processo nº : 10680.014258/2002-13
Acórdão nº : 101-95.117

A Impugnante defende a aplicação do percentual de 8% e entende que a atividade exercida por ela trata-se de serviço hospitalar, argumentando da seguinte maneira:

1 – Por se tratar de sociedade civil, tendo como objeto social a prestação de serviços hospitalares e médicos em geral, já caracteriza-se o tipo de serviço prestado;

2 – O estabelecimento funciona dentro do imóvel onde está localizado o Hospital Queluz, na cidade de Conselheiro Lafaiete-MG. (a Impugnante junta contrato de locação).

3 – Há controle e fiscalização pelos Órgãos de Saúde Pública Federais, Estaduais e Municipais, além disso, detém alvarás, licenças e certificados necessários ao exercício de sua atividade (Anexou documentos).

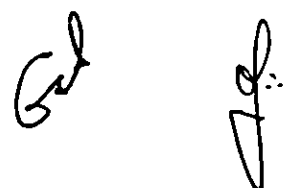
4 – Expõe credencial do SUS além de possuir 12 máquinas de diálise e um equipamento de osmose reversa/deionizador (junta notas).

5 – Informa que fornece aos pacientes assistência hemoterápica, alimentação e oxigênio, além de exames laboratoriais, etc.

6 – Apresenta a formação de sua equipe, composta por aproximadamente 20 pessoas, a qual apresenta: duas médicas especialistas em nefrologia, uma supervisora de enfermagem, diversos técnicos e auxiliares de enfermagem, uma secretária e alguns auxiliares de serviços gerais.

7 – Acrescenta possuir número de funcionários, estrutura, equipamentos, obrigações e compromissos incompatíveis com os de um simples consultório médico, tendo custos praticamente idênticos aos de um hospital.

8 – Transcreve trechos de decisões judiciais compatíveis com seu entendimento.

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive mark, and the second is a more vertical, elongated signature.

Processo nº : 10680.014258/2002-13
Acórdão nº : 101-95.117

9 – Alega atender aos requisitos da Solução de Consulta COSIT nº 2, de 28 de março de 2002, e da Portaria MS nº 82, de 2000, para que os serviços por ela prestados sejam considerados hospitalares.

10 – A Impugnante trouxe o documento de fls. 217, a fim de invocar a alínea “I” do inciso V do art. 23 da IN SRF nº 306, de 12 de março de 2003, a qual considera o serviço de hemodiálise um serviço hospitalar.

3 – DA DECISÃO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

A DRJ apresentou à fls. 235 a 240 sua Decisão, através da qual considerou o Lançamento Procedente, de acordo com a Ementa abaixo:

“Ementa: LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO. SERVIÇOS DE HEMODIÁLISE.

No caso de prestação de serviços de hemodiálise, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, apurado conforme o regime de tributação do lucro presumido, só se aplica o percentual de 8% (oito por cento), quando atendidos os requisitos incluídos no ADI SRF nº 18, de 2003.

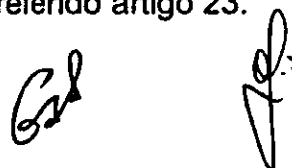
Lançamento Procedente.”

Assim, baseou sua decisão nos argumentos abaixo expostos:

Alega que para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ apurado conforme o regime de tributação do lucro presumido, no caso de clínicas e laboratórios, pode ser aplicado o percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta, desde que atendidos os requisitos incluídos no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 2003.

Manifesta concordância com o disposto na alínea “I” do artigo 23 da IN SRF nº 306, de 2003, a qual considera a possibilidade da diálise ser considerada serviço hospitalar, porém, atenta para a impossibilidade de considerar-se todos os casos de diálise como serviço hospitalar.

Cita os artigos 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, considerando o disposto no referido artigo 23.



Processo nº : 10680.014258/2002-13
Acórdão nº : 101-95.117

Assim, segundo entendimento da DRJ, para que os serviços de diálise sejam enquadrados como serviços hospitalares, é necessário que sejam prestados por estabelecimento assistencial de saúde constituído por empresários ou sociedades empresárias, excetuando-se aqueles prestados exclusivamente pelos sócios da empresa ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, mesmo que com o concurso de colaboradores e auxiliares.

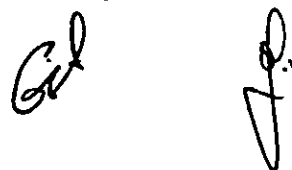
Esclarece que de acordo com o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 24 de maio de 1994, aplica-se o ato declaratório a fato pretérito em detrimento de seu caráter interpretativo.

Cita os artigos 982 e 967 do Código Civil e o artigo 2.037 do Novo Código Civil referindo-se ao conteúdo do ADI SRF nº 18, de 2003, o qual apresenta como um de seus requisitos ser a pessoa jurídica "sociedade empresária".

Através da análise dos artigos do Código Civil, conclui que não se considera atividade hospitalar, para fins de tributação, a desenvolvida pelas autoridades denominadas sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, nas quais os sócios legalmente habilitados, mesmo com a participação de auxiliares e colaboradores, prestam os serviços, pois o que vale para a sociedade comercial, vale para a empresária; o que vale para a sociedade civil, vale para a simples.

Alega que a Impugnante não atende os requisitos incluídos no ADI SRF nº 18, de 2003. Ademais, salienta que o contrato social da Impugnante não está registrado na Junta Comercial, conforme fls. 101 a 104. Alguns fatos presentes no contrato tais como: prestação de serviços, quadro de funcionários, etc; indicam que a Impugnante foi constituída nos moldes da então denominada sociedade civil para prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

Dessa forma, acredita que a atividade não pode ser considerada de serviços hospitalares, o que deverá proceder a utilização do percentual para a determinação do lucro presumido de 32% (trinta e dois por cento), conforme alínea



Processo nº : 10680.014258/2002-13
Acórdão nº : 101-95.117

"a" do inciso III do artigo 519 do RIR de 1999, pois os serviços são prestados exclusivamente pelas sócias em concursos de auxiliares.

4 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Contribuinte à fls. 248/261, apresenta suas razões recursais, reiterando o quanto apresentou em sua peça de defesa inicial. Além disso, alega não ter a DRJ contestado em momento algum os fatos devidamente demonstrados por meio da documentação anexada ao processo.

Cita Acórdão favorável à questão em análise, deste Egrégio Conselho de Contribuintes (Acórdão 107-07264, Rel. Natanael Martins, sessão de 13/08/2003).

Alega que a DRJ condiciona a caracterização da atividade de diálise ao preenchimento dos requisitos previstos no ADI SRF nº 18/2003, o qual jamais poderia produzir efeitos sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1998,1999, 2000 e 2001, por manifestar ofensa aos princípios mencionados nos artigos: 5º, XXXVI (irretroatividade das normas), 5º *caput* (segurança jurídica), 5º LIV e LV (razoabilidade), e 37, *caput* (moralidade administrativa), todos da Constituição Federal de 1988, além da violação do artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29.01.1999.

Observa que a nova interpretação trazida pelo ADI SRF nº 18, de outubro de 2003, está sendo aplicada retroativamente, o que é proibido, visto que atinge fatos anteriores a 2002, além disso, há incompatibilidade com a regência da matéria. Para tal, cita jurisprudência deste 1º Conselho de Contribuintes (Acórdão 102-46058, Rel. Cons. Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz, sessão de 13/06/2003).

Alega que os termos "empresários" e "sociedades empresárias" decorrem de nomenclatura recém adotada, não podendo produzir efeitos em relação a atos jurídicos perfeitos ocorridos antes de sua edição, de acordo com previsão do artigo 2.035 do Código Civil vigente.



Processo nº : 10680.014258/2002-13
Acórdão nº : 101-95.117

Requer assim, seja dado provimento ao Recurso e anule, cancele ou julgue totalmente improcedente o Auto de Infração e conseqüentemente, o crédito tributário pretendido.

Ao recurso voluntário segue o Arrolamento de bens conforme o art 31 da Lei nº 10.522/02.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Por presentes os pressupostos de admissibilidade recursal dele tomo conhecimento.

A situação do caso presente restringe-se em admitir-se, ou não, a prestação de serviços de hemodiálise, objeto da atividade econômica da Recorrente, como compreendida na acepção legal de "serviços hospitalares" a fim de se aplicar o percentual de 8% no regime de tributação do lucro presumido.

Entendeu, todavia, a fiscalização, o que foi corroborado pela digna autoridade julgadora "a quo" que os serviços de hemodiálise, prestados pela Recorrente, não podem ser considerados serviços hospitalares, vez que em desacordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 2003, que considera o que são "serviços hospitalares", excluindo o caso da Recorrente, vez que entende que a mesma não é estabelecimento assistencial de saúde e prestados exclusivamente pelos sócios da empresa, ainda que auxiliados por colaboradores. Ou seja, aplicou literalmente o que dispôs o ato administrativo fiscal acima citado, esclarecendo que a Recorrente organiza-se como sociedade civil para prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, não considerando como atividade hospitalar o desenvolvimento de serviços médicos por tais sociedades.

Com base, em síntese, nesse entendimento, julgou o lançamento procedente.

Contudo assim seja, vislumbro razões materiais suficientes para propor a reforma da decisão "a quo".

Como asseverou a Recorrente em sua peça recursal, a autoridade julgadora de primeira instância apenas se limitou à interpretação teórica e legal dos

Processo nº : 10680.014258/2002-13
Acórdão nº : 101-95.117

dispositivos normativos acima comentados, sem examinar, com maior consideração, as características reais da prestação de serviços feita pela Recorrente.

A meu ver, irrelevante ao deslinde da matéria a discussão sobre retroatividade da interpretação normativa, vez que a questão relevante está em verificar se os serviços efetivamente prestados pela Recorrente podem ser considerados serviços hospitalares, para os fins da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, posto que a alínea "a" do inciso III, § 1º do art. 14 exclui a aplicação da alíquota de 32% no caso de serviços hospitalares. Os conceitos e construção interpretativa dos atos administrativos se prestam, no caso, apenas para orientar o intérprete sobre a concepção adotada e praticada pela administração pública tributária, mas não podem, nem tem o condão de vincular a interpretação do julgador, que, sim, deve analisar a questão suscitada à luz da lei perante o ordenamento jurídico.

Nesse mister caminha meu esforço interpretativo, considerando a realidade imanente das operações efetivadas pela Recorrente e a existência da estrutura funcional, de natureza empresarial, sobre a atividade de prestação de serviços de hemodiálise da Recorrente.

Nesse sentido, a Recorrente traz à colação informações e provas importantes para a demonstração do exercício operacional de sua estrutura e de seus fins sociais, que conferem a mesma clara e inegável atividade hospitalar, tal a abrangência de recursos materiais e humanos dispostos para tal execução de seus propósitos sociais.

Desta feita, pode-se constatar que:

- o estabelecimento da Recorrente se encontra situado fisicamente no Hospital Queluz, conforme se comprova pelo contrato de locação constante dos autos;
- a Recorrente junta alvarás e licenças municipais, estaduais e federais que também evidenciam o controle e fiscalização dos órgãos de saúde pública, típicos de atividades hospitalares;



- junta credencial do SUS;
- relaciona 12 máquinas de diálise e equipamento de osmose, com as respectivas notas fiscais;
- esclarece que além do equipamento operacional disponível para os exames laboratoriais e terapêuticos, ainda oferece aos pacientes assistência com alimentação, oxigênio e outros exames laboratoriais, configurando a amplitude de suas atividades;
- informa que contrata equipe técnica especializada, composta por 20 pessoas, dentre as quais: duas médicas, uma supervisora de enfermagem, uma secretária e alguns auxiliares de serviços gerais;

Bem por esses elementos fáticos se permite conferir que não se trata apenas de prestação de serviços exclusivamente pelos sócios, que a atividade tem natureza empresarial e voltada para trabalho ou função específica de hospitais, mesmo por que está sob análise o fato da prestação do serviço de hemodiálise e outros de diagnóstico e terapia, essenciais para a prestação de serviços tipicamente hospitalares com internação e emergências, como sói acontecer em estabelecimentos desse gênero.

Ademais, a Recorrente, a fls...ainda traz informações e provas de que a sua estrutura, seus custos, seus compromissos superam aquele que um mero consultório médico pode incorrer para sua manutenção, consistindo em custos e despesas próprias de serviços hospitalares.

Nesse aspecto resta evidenciado, nestes autos, que os serviços de hemodiálise eram prestados pela própria instituição hospitalar (contratante – Hospital Queluz), eis que necessários ao desenvolvimento de suas normais atividades, e que, por sua vez, neste caso, foram terceirizados para a Recorrente, tanto isso é verídico que o estabelecimento dessa se localiza dentro daquela, mais



Processo nº : 10680.014258/2002-13
Acórdão nº : 101-95.117

uma razão material que exhibe a natureza própria de serviço hospitalar prestado pela Recorrente em seu objeto social.

A reforçar tal enquadramento dos serviços de hemodiálise no tratamento de exceção previsto na Lei nº .9249/1995, vale conhecer o Acórdão nº 107-07264, de 13 de agosto de 2003 (Processo nº.10980.005654/2001-86), de lavra do eminente Conselheiro Natanael Martins, que não obstante seja sobre serviços de emergência, cuja estrutura funcional é mais reduzida, muito maior razão assiste a Recorrente quando adota toda uma estrutura permanente para desenvolver normalmente suas atividades, veja-se:

...

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – COEFICIENTE DA BASE DE CÁLCULO -

As pessoas jurídicas que prestam serviços de atendimento a pacientes em situação de risco de vida, em ambulâncias com equipamentos especializados (UTI Móvel) de suporte avançado (Tipo "D"), podem ser tributadas pelo lucro presumido, utilizando-se do percentual de 8% (oito por cento), aplicável a serviços hospitalares, para determinação da base de cálculo do tributo

...

Por esses todos fundamentos, que deveriam ter sido considerados para uma interpretação consentânea ao Direito, que deve reconhecer sempre o contexto real onde se insere, ou melhor, os fatos para sua aplicabilidade adequada às normas hipotéticas prescritivas, sou por propor a reforma do julgado em primeira instância, a fim de acolher os argumentos da Recorrente e dar provimento integral ao recurso voluntário.

Eis como voto.

Sala das sessões, (DF) em 10 de agosto de 2005


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

