



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10680.721605/2010-60
ACÓRDÃO	1004-000.257 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	J, L & S IMAGE DIAGNOSE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. DIAGNÓSTICO POR IMAGENS. APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA DO CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PRECEDENTE DO STJ EM RECURSO REPETITIVO (RESP 1.116.399/BA - TEMA 217). SÚMULA CARF Nº 142.

A expressão "serviços hospitalares" prevista no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95 deve ser interpretada de forma objetiva, considerando-se a natureza da atividade desenvolvida pelo contribuinte e não as características estruturais ou físicas do estabelecimento. São considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, podendo ser prestados fora do estabelecimento hospitalar, excluindo-se apenas as simples consultas médicas. Os serviços de diagnóstico por imagens enquadram-se no conceito de serviços hospitalares por serem atividades tipicamente promovidas em hospitais e diretamente voltadas à promoção da saúde. Inteligência da Súmula CARF nº 142.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 456/469) interposto em face do v. acórdão de fls. 432/447, que julgou improcedente a impugnação de fls. 210/219 para o fim de manter integralmente os lançamentos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 2006, nos termos constituídos nos respectivos autos de infração de fls. 03/17.

2. Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Trata o presente processo de auto de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica -IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006.

Foram apurados os seguintes valores principais :

IRPJ R\$ 54.001,07

CSLL R\$ 20.647,32

Os valores supra foram acrescidos de multa proporcional de 75% e juros de mora calculados até 31/05/2010.

Consta nos autos de infração a apuração das seguinte infrações:

1) APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO

ENQUADRAMENTO LEGAL : Lei nº 2.862/56, Arts. 28, Lei nº 5.172/66, art 149; Lei nº 8.541/92, art. 40, Art. 841, inciso III, do Decreto nº 3000/99 (RIR/99); Lei nº 8.981/95, art. 31; art. 224 e 519 do RIR/99; Lei nº 9.249/95, art 3º , 15; e Lei nº 9.430/96, art. 1º e 25, inciso I; art. 26 § 1º, Arts. 516, §§ 4º e 5º , 518, 541, 542 do RIR/99, Art. 27, II, § 1º da IN SRF nº 480/04, alterada pela IN SRF nº 539/05.

2) CSLL - PRESTADORA DE SERVIÇOS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 2º da Lei nº 7.689/88; artS. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; arts 19 e 20 da Lei nº 9.149/95; art. 29 da Lei nº 9.430/96; e art. 37 da Lei nº 10.637/02, art. 22 da Lei nº 10.684/03 e art. 89,I, IN SRF nº 390/2004.

No auto de infração de IRPJ é mencionado que houve aplicação incorreta do coeficiente de 8% sobre as receitas da atividade de serviços de diagnósticos por imagens em geral, quando o correto seria 32% .

No auto de infração de CSLL é mencionado que houve aplicação incorreta do coeficiente de 12% sobre as receitas da atividade de serviços de diagnósticos por imagens em geral, quando o correto seria 32%.

Ambos autos de infração remetem para o Termo de Verificação Fiscal e planilhas anexados aos autos e é ressaltado que são partes integrantes deles.

Passo a resumir o que consta do TVF.

- A forma de tributação adotada pela contribuinte no ano calendário de 2006 foi pelo Lucro Presumido.

- Através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 2 a contribuinte foi solicitada a:

a) informar se estava amparada por algum ato normativo ou resposta de alguma consulta à Receita Federal acerca de qual coeficiente deveria aplicar para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ durante o ano de 2006 com base na alíquota de 8% sobre a receita bruta;

b) comprovar por meio de documentação hábil e idônea que as atividades desenvolvidas pelo contribuinte no ano de 2006 se enquadravam como serviços hospitalares conforme determinado pelo artigo 1º da IN SRF nº 539/05 que alterou o art. 27 da IN SRF nº 480/04.

- Em resposta a fiscalizada informou que desenvolve atividades enquadradas como serviços hospitalares tendo por base o inciso II do artigo 27 da IN SRF nº 480/04, alterada pelo artigo 1º da IN SRF nº 539/05.

- Como documentação probatória das atividades desenvolvidas a fiscalizada apresentou ficha do Cadastro Nacional de estabelecimento de Saúde - CNES, Relatório da Vigilância Sanitária - FCES, Alvará Sanitário emitido pela Secretária Municipal de Saúde de Conselheiro Lafaiete/MG, Alvará de Licença para localização e declaração da disponibilidade de Recursos Assistenciais datada de 01/06/2003.

-A norma que rege a matéria é o art. 15, § 1º, inciso III, letra "a" da Lei nº 9.249/95 que estabelecia os percentuais a serem utilizados para determinação da base de cálculo do imposto de renda pela sistemática do lucro presumido.

- Posteriormente, com a publicação da Lei nº 11.727/08 foram acrescentados outros serviços para se beneficiar do percentual de 8%, com efeitos a partir de 01/01/2009. Assim dispõem os arts. 29 e 41 dessa lei:

Art. 29. A alínea a do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15.

§ 1º

III –

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;

.....)

Art. 41. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:

[...]

VI – aos arts. 22, 23, 29 e 31, a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da publicação desta Lei.

.....

- Constata-se que o legislador fez uma distinção clara entre "serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas". Não se trata de norma interpretativa acerca do alcance do termo "serviços hospitalares", mas sim, da inclusão de novos serviços cujo percentual de presunção é de 8%.

- Somente se aplica lei tributária a fatos pretéritos a ato ou fato pretérito se for interpretativa nos termos do art. 106, I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Na própria Lei 11.727/08, artigo 41, está expresso que a aplicação do disposto no artigo 29 seria a partir de 01/01/ 2009.

- Como os fatos geradores apurados se referem ao ano calendário de 2006 resta verificar se as atividades desenvolvidas pela contribuinte naquele ano calendário se enquadravam como serviços hospitalares.

- A respeito a RFB publicou as IN SRF 480/04, 539/05 e 791/07.

- O artigo 27 da IN SRF nº 480, foi alterado pela IN nº 539/05 nos seguintes termos:

Art. 1º Os arts. 1º, 3º, 18, 19, 20, 21, 22, 26, 27 e 32 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

[...]

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

- Conforme § 1º o estabelecimento deve possuir e comprovar condições para prestação de assistência à saúde em regime de internação (item 3, Parte II, da Resolução de Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002).

- A Instrução Normativa SRF nº 480/04 foi mais uma vez modificada pela IN RFB nº 791/07 na parte que dispôs sobre serviços hospitalares:

Art. 1º O art. 27 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, passa a vigorar com a seguinte alteração:

"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." (NR)

Art. 2º O Anexo IV da Instrução Normativa SRF nº 480, de 2004, fica substituído pelo Anexo IV constante desta Instrução Normativa.

- Até a edição da Lei nº 11.727/08, para a pessoa jurídica se utilizar do percentual de 8% para cálculo da base tributável de IRPJ e 12% para a CSLL devia prestar serviços de natureza hospitalar, contendo uma estrutura e organização suficientes para a internação de pacientes.

- A documentação apresentada não comprova a execução de serviços hospitalares na forma determinada na IN SRF nº 539/05.

Cabe destacar as seguintes informações extraídas dos documentos apresentados:

- CNES - Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde: "21/05/2010" - Leitos - "Estabelecimento não possui leitos cadastrados", Instalações Física para Assistência - Ambulatorial - Leitos "0": serviços especializados - "Serviço de Diagnóstico por Imagem", Hospitalar - "Não".

FCES: Data 18/10/2004 - Caracterização - Tipo de Unidade - "Clínica Especializada/ Ambulatório"; Ativ. ensino/Pesquisa - "Unidade sem atividade de ensino"; Instalações Físicas para assistência - Outros - Este Hospital foi avaliado segundo o Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar do Ministério da Saúde - "Não".

-Alvará emitido pelo SUS: Emitido em 24/07/2009, com validade por 12 meses a partir da data da emissão, em nome da JLS Image Diagnose Ltda, para serviços de Radiodiagnóstico.

-Alvará de Licença para Localização: emitido em 13/01/2010 pela Prefeitura Municipal de Conselheiro Lafaiete/MG, com validade até 31/12/2010, para exercer as atividades de serviços médicos.

-Declaração da Disponibilidade de Recursos Assistenciais: data "01/06/2003".

Por fim cabe destacar que, para o exercício de atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (inciso II, art. 1º, IN SRF nº 539/05, o estabelecimento deve prestar atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado de saúde (Resolução de Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002).

Assim, sobre as atividades desenvolvidas pela contribuinte no ano-calendário de 2006 o percentual a ser aplicado para fins de apuração do Lucro presumido é de 32% por não se enquadrarem como serviços hospitalares mas como prestadora de serviços em geral.

Diante do exposto, a base trimestral do imposto de renda foi determinada mediante aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida relativa à

prestação de serviços de diagnósticos por imagens em geral conforme fixado no art. 15, § 1º, inciso III, "a" da Lei nº 9.249/95 (artigos 518 e 519 do RIR/99).

A CSLL pelas mesmas razões, deve ter a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta para fins de apuração da sua base de cálculo, tendo por base o art. 20 da Lei nº 9.249/95 com a redação dada pela Lei nº 10.684/03.

A contribuinte foi cientificada pessoalmente das autuações em 22/06/2010.

Em 19/07/2010 apresentou a impugnação de fls. 210 e seguintes.

Constam na peça de irresignação as seguintes argumentações, citações e requisições, em síntese:

1) Por prestar serviços de natureza hospitalar, a Impugnante apurou a base de cálculo da CSLL e do IRPJ aplicando a alíquota de 12% e 8%, respectivamente, sobre a receita bruta auferida mensalmente, a teor do art. 15, §1º, III, a da Lei nº 9.249/95.

DO DIREITO

2) Somente em 15/12/2004 foi publicada a IN nº 480/2004, que pretendeu definir o que seriam serviços hospitalares (art. 27). Em 25/04/2005 a redação do referido artigo foi alterada pela IN nº 539/2005, de modo que serviços hospitalares passaram a ser assim definidos::

"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 n- 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 20032, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

I- seguintes atribuições:

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

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).

§ 1- 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:

- 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");

- 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.

3) Como se vê, de acordo com as instruções normativas vigentes no período autuado (ano-calendário de 2006), são requisitos para o enquadramento em "serviços hospitalares, com conseqüente aplicação da alíquota diferenciada:

a) que o estabelecimento desenvolva atividades diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde;

b) que os serviços sejam prestados por empresário ou sociedade empresária, que se dedique, dentre outras, às atividades de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia;

c) que o estabelecimento atenda 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.

4) No caso dos autos, é ponto pacífico que a Impugnante se dedica à prestação de serviços de diagnóstico por imagens, atividade diretamente ligada à atenção e assistência à saúde (requisitos "a" e "b"). Assim sendo, quanto à natureza da atividade nada há que se discutir.

5) A prova de observância à terceira exigência (estrutura física de acordo com o previsto no item 3 da Parte II da Resolução n° 50/2002, com a redação dada pela RDC n° 189/2003) faz-se pela juntada do Alvará Sanitário n° 018/03/2005, expedido pelo órgão estadual competente (docs. n° 04 e 05).

6) A IN RFB n° 791/2007, que incluiu a exigência "*de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes (...)*", somente foi publicada em dezembro de 2007, portanto, muito depois do período autuado. Assim, não pode ser aplicada ao caso em tela, não obstante dela tenha se valido a fiscalização para fundamentar sua pretensão.

7) De mais a mais, caso por absurdo seja considerada válida a exigência supra, atribuindo-lhe efeitos retroativos, registre-se que a sede da Impugnante estava equipada com 2 (dois) leitos destinados à internação de pacientes que precisassem de preparo para o exame ou necessitassem ficar em observação após a realização dos procedimentos (doc. n° 06), possuindo ainda suporte humano especializado em serviços hospitalares (doc. n° 07).

8) Sucessivamente. Do conceito de "**serviços hospitalares**" é da essencialidade dos exames realizados pela Impugnante, que age como *longa manus* dos hospitais conveniados. Parecer PGFN/CAT n° 112/2006 e jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

9) A Impugnante presta serviços de diagnóstico por imagens à população de Conselheiro Lafaiete, Ouro Branco, Congonhas, Lamim, Itaverava, Christiano Ottoni, Queluzito e Jeciaba, dentre outros. Aliás, não é demais anotar que os hospitais destas localidades sequer possuem os equipamentos necessários à realização de exames de média e alta complexidade, razão pela qual firmam contratos com a Impugnante (doc. n° 08) para que esta os realize - inclusive nos pacientes internados.

10) Em outras palavras: os próprios hospitais públicos, que deveriam prestar por sua conta a integralidade do serviço médico (o que inclui, por certo, a realização de exames de diagnóstico), contratam a Impugnante para que o faça em seu lugar.

11) Nesse contexto, exigir da Impugnante que possua determinado número de leitos ou que realize internação de pacientes (IN n° 480/2004, em sua redação original, e IN n° 791/2007 - nenhuma delas, repita-se, em vigor no período autuado) é restringir de forma inadequada o teor dos textos regulamentares, eis que a Impugnante *presta serviços essenciais e imprescindíveis aos hospitais conveniados, sem os quais estes sequer poderiam desenvolver de forma satisfatória suas atividades*.

12) Os documentos ora juntados (doc. n° 08, c/f.) demonstram que a Impugnante funciona como uma extensão dos hospitais conveniados, como um serviço prestado pelo próprio hospital. É como se o paciente fosse deslocado de seu quarto até a sala de exames, em outro andar, retornando após a realização dos procedimentos.

13) Não raro, os exames eram realizados durante as internações, em pacientes diretamente encaminhados pelos hospitais conveniados - e que, somente após o diagnóstico efetuado pela Impugnante, recebiam tratamento adequado e posterior alta. Tanto assim que, em alguns casos (doc. n° 09), há anotações do médico sócio da Impugnante na própria papeleta do hospital. E mais: os exames realizados em pacientes

internados pelo SUS eram faturados pelo hospital, que depois repassava os respectivos valores à Impugnante.

14) Ademais, a essencialidade dos serviços prestados pela Impugnante - e sua natureza hospitalar - pode ser inferida da Declaração feita pela Maternidade São José (doc. nº 10), segundo a qual *"para o funcionamento do CTI é imprescindível tal contrato, pois o Hospital não possui o referido serviço e as normas vigentes exigem que haja um contrato com um serviço de tomografia para que o mesmo possa funcionar."*

15) Em situações como esta a própria administração fazendária vem reconhecendo que o que interessa para fins de deferimento do benefício da alíquota de CSLL e IRPJ reduzida é a essencialidade do serviço e não a localidade onde ele é prestado ou mesmo as características físicas do ambiente.

16) Nestes termos, o Parecer PGFN/CAT nº 112/2006 admite a concessão do benefício a outros prestadores de serviço de saúde que não os hospitais propriamente ditos, sendo que a conclusão foi no sentido de que, com referencial em interpretações do STJ, se adote o conceito de serviço hospitalar com base na natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento assistencial de saúde.

(Transcreve ementas do CARF)

Questiona a legalidade das instruções normativas alegando que a Lei nº 9.249/95 não faz nenhuma exigência quanto aos elementos necessários à caracterização dos serviços hospitalares:

17) O benefício fiscal em comento foi concedido de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados e não no sujeito que executa a "prestação de serviços hospitalares.

18) Nesta linha, valendo-nos das palavras do Min. Castro Meira, *"a mens legis da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população (direito à saúde), não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador - capacidade de realizar internação de pacientes - mas sim à natureza da atividade desempenhada"*.

19) Em outras palavras: se a Lei nº 9.249/95 não fez nenhuma exigência relacionada ao contribuinte que presta serviços hospitalares, não pode o ato infralegal vir a fazê-lo, transformando um benefício objetivo em subjetivo e realizando um interpretação restritiva da norma legal..

(Transcreve ementas de julgados do STJ)

A contribuinte finaliza sua impugnação requerendo que seja reconhecida a insubsistência do auto de infração e sua anulação.

3.A 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) houve por bem julgar improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA.

Aos órgãos julgadores administrativos cabe verificar se a exação se deu com observância dos ditames legais e normativos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ALÍQUOTA DE 8%.INTERNAÇÃO.

São considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde com estrutura física do estabelecimento preparada para internação, podendo, assim, a pessoa jurídica que atenda a tais requisitos apurar o Lucro Presumido para fins de IRPJ devido, aplicando sobre a receita bruta a alíquota de 8%. A *contrario sensu*, não possuindo essa característica, a alíquota aplicável é de 32%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2006

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ALÍQUOTA DE 12%.INTERNAÇÃO.

São considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde com estrutura física do estabelecimento preparada para internação, podendo, assim, a pessoa jurídica que atenda a tais requisitos apurar o Lucro Presumido para fins de calcular a CSLL devida, aplicando sobre a receita bruta a alíquota de 12%. A *contrario sensu*, não possuindo essa característica a alíquota aplicável é de 32%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, via do qual reedita e reforça os argumentos lançados na sua impugnação.

5.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Cuida-se de lançamentos de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2006. O sujeito passivo, atuando como prestador de serviços de diagnóstico por imagens, utilizou os **coeficientes de presunção de lucro de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL**, alegando enquadrar-se na condição de serviços hospitalares. A fiscalização, entretanto, após análise dos documentos apresentados pela empresa, incluindo CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde), FCES (Ficha de Cadastro de Estabelecimento de Saúde), alvarás sanitários, planilhas de cálculo e escrituração contábil, e em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 539, de 2005, e o artigo 15, § 1º, inciso III, letra "a" da Lei nº 9.249, de 1995, concluiu que a empresa **não se enquadra no conceito de serviços hospitalares** para fins de utilização dos percentuais de presunção de lucro favorecidos.

8.Segundo notícia o TVF de fls. 18/24, a fiscalização lastreou seu entendimento na constatação de que o estabelecimento não possui estrutura física adequada para prestação de assistência à saúde em regime de internação, conforme exigido pela RDC ANVISA nº 50, de 2002, não dispõe de leitos cadastrados, caracteriza-se como clínica especializada em ambulatório e desenvolve exclusivamente atividades de radiodiagnóstico. Dessa forma, determinou-se a aplicação do percentual de **32% sobre a receita bruta** para fins de apuração da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL no regime de lucro presumido, classificando as atividades como prestação de serviços em geral.

9.A autuação decorreu, portanto, da **descaracterização da empresa como "hospital" para fins tributários**, o que levou à aplicação dos percentuais de presunção de lucro mais elevados, previstos para prestadores de serviços em geral, gerando a exigência do pagamento da diferença de IRPJ e da CSLL, que foram recalculados com base no percentual de 32% sobre a receita bruta mensal, conforme demonstrado nas planilhas anexas ao TVF.

10.Sustenta a Recorrente, em síntese, que:

- **Caracterização como prestadora de serviços hospitalares**

Sustenta que atende plenamente aos requisitos estabelecidos pela IN SRF nº 539, de 2005, vigente no período autuado. Argumenta que três requisitos devem ser observados: desenvolvimento de atividades diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde; prestação de serviços de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia; e atendimento às exigências estruturais conforme documento expedido pela vigilância sanitária.

Indica que presta serviços de diagnóstico por imagens, sendo a única estabelecida na região de Conselheiro Lafaiete a realizar exames de média e alta complexidade. Possui Alvará Sanitário nº 018/03/2005 expedido pela vigilância sanitária estadual, comprovando o atendimento às exigências estruturais previstas na legislação vigente à época.

- **Inaplicabilidade da IN SRF nº 791, de 2007**

Enfatiza que a IN SRF nº 791, de 2007, que incluiu exigências mais restritivas sobre estrutura para internação de pacientes, foi publicada apenas em dezembro de 2007, sendo posterior ao período autuado (2006). Portanto, não pode ser aplicada retroativamente ao caso em questão.

Ressalta que mesmo considerando hipoteticamente a aplicação dessa instrução normativa posterior, possuía dois leitos destinados à internação de pacientes que necessitassem de preparo ou observação pós-exame, além de suporte humano especializado.

- **Essencialidade dos serviços e conceito de “longa manus”**

Argumenta sobre sua função como extensão dos hospitais da região. Demonstra que os hospitais locais não possuem equipamentos necessários para exames de média e alta complexidade, razão pela qual firmam contratos com a empresa para realizá-los, inclusive em pacientes internados.

Os exames eram frequentemente realizados durante internações, com pacientes encaminhados diretamente pelos hospitais conveniados. Em alguns casos, o médico sócio da Recorrente fazia anotações nas papeletas hospitalares, e os exames de pacientes internados pelo SUS eram faturados pelo hospital, que repassava os valores à empresa.

- **Precedentes administrativos favoráveis**

Cita extensamente o Parecer PGFN/CAT nº 112, de 2006, que admite a concessão do benefício a prestadores de serviços de saúde além dos hospitais propriamente ditos, baseando-se na natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento assistencial.

Apresenta diversos precedentes do CARF reconhecendo serviços de diagnóstico por imagem, hemodiálise e oncologia como serviços hospitalares, aplicando-se as alíquotas reduzidas com base na essencialidade e natureza dos serviços prestados.

- **Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**

O argumento mais robusto baseia-se no entendimento consolidado do STJ no REsp nº 1.116.399/BA, julgado sob o regime de recursos repetitivos. A Corte Superior firmou interpretação objetiva da expressão "serviços hospitalares", considerando a natureza da atividade realizada pelo contribuinte, não as características estruturais do prestador.

O STJ estabeleceu que devem ser considerados serviços hospitalares "aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde", podendo ser prestados fora do estabelecimento hospitalar, excluindo-se apenas as simples consultas médicas.

- **Ilegalidade das Instruções Normativas**

Questiona a legalidade das exigências constantes das instruções normativas, sustentando que ultrapassam as disposições da Lei nº 9.249, de 1995. Aduz que o benefício fiscal foi concedido de forma objetiva, focando nos serviços prestados e não no sujeito que executa a prestação.

Critica a transformação de um benefício objetivo em subjetivo pelos atos infralegais, realizando interpretação restritiva não autorizada pela lei. Destaca que a Lei nº 9.249, de 1995, não estabeleceu nenhuma exigência quanto aos elementos necessários à caracterização dos serviços hospitalares.

- **Vinculação do CARF aos precedentes do STJ**

Invoca o art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), sustentando que o órgão administrativo deve reproduzir o entendimento firmado pelo STJ em recursos representativos de controvérsia.

Demonstra que o próprio CARF já vem aplicando interpretação extensiva aos serviços hospitalares, seguindo a tese fixada pelo STJ em diversos julgados posteriores ao *leading case*.

11. Pois bem, a Lei nº 9.249, de 1995, em seu artigo 15, §1º, III, “a”, na sua redação vigente à época dos fatos, assim tratava do tema:

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: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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

(...)

12. A Corte Cidadã enfrentou a questão por ocasião do julgamento do REsp 1.116.399/BA, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543-C do CPC/73, cujo acórdão ostenta a seguinte ementa:

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

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

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

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

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

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

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

7. Recurso especial não provido.

13.A matéria foi objeto do Tema Repetitivo nº 217, em que foi firmada a seguinte tese:

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), devendo 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”.

14.Como se vê, o cerne do Tema 217 do STJ reside no estabelecimento de uma interpretação objetiva da expressão "serviços hospitalares". Essa perspectiva desloca o foco da análise da estrutura física ou da natureza jurídica da entidade prestadora para a atividade efetivamente desenvolvida e sua intrínseca ligação com a promoção da saúde. Nessa ordem de ideias, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais e que são diretamente voltados à promoção da saúde. Essa definição transcende a necessidade de que os serviços sejam exclusivamente prestados no interior de um estabelecimento hospitalar ou que a empresa possua uma complexa estrutura para internação de pacientes. O STJ clarifica que o benefício fiscal é concedido em razão da natureza do serviço – a assistência à saúde – e não pelas características intrínsecas do contribuinte.

15.Dentro do amplo conceito de serviços de saúde, o Tema 217 estabeleceu exceção específica para as simples consultas médicas. Mesmo quando realizadas em ambiente hospitalar, essas consultas não se enquadram na definição de serviços hospitalares para fins da alíquota reduzida. O entendimento é que essa atividade é mais afim às práticas em consultórios médicos do que ao conjunto de serviços prestados no âmbito hospitalar.

16.Nesse passo, verifica-se que o TVF não apontou receitas decorrentes de consulta médica. Portanto, as razões factuais apontadas pela fiscalização para não enquadrar a Recorrente no conceito de prestadora de serviços hospitalares por conta da falta de estrutura física adequada

para prestação de assistência à saúde em regime de internação, sem dispor de leitos cadastrados, caracterizando-se como clínica especializada em ambulatório e desenvolvendo exclusivamente atividades de radiodiagnóstico; não se sustentam diante da orientação pretoriana consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça que, saliente-se, é de observância obrigatória no âmbito deste Sodalício, nos termos do art. 98, inciso II, “b”, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023.

17.Em remate, anote-se que a matéria não comporta mais discussão face ao enunciado da Súmula CARF nº 142, que soa: *“Até 31.12.2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se as simples consultas médicas”*.

CONCLUSÃO

18.Ante todo o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca