



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10805.000372/2004-66
Recurso nº 165.446 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.212 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente SUPORT ORTOPÉDICA E REABILITAÇÃO S.C LTDA
Recorrida 2 TURMA DRJ CAMPINAS SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999, 2000

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. ORTOPEDIA. DECADÊNCIA PARCIAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE INFRA-ESTRUTURA FÍSICA CONDIZENTE COM CUSTOS RELEVANTES DE EQUIPAMENTOS E MÃO-DE-OBRA ESPECIALIZADA.

Pagamento realizado na sistemática do lançamento por homologação constitui ato jurídico submetido a condição resolutiva que importa, nos termos da disposição inserta no art. 156, I, do Código Tributário Nacional, na extinção do crédito tributário desde a data de sua efetivação.

Nos termos do art. 168, I, do CTN, o prazo decadencial para formalização de pedido de restituição inicia seu curso quando da extinção do crédito tributário, na data do pagamento.

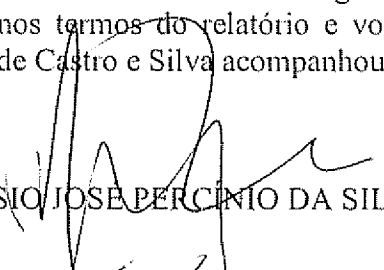
A regra do art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei n. 9.249/95, exige, para adoção da base presumida reduzida de 8%, que a prestação de serviços hospitalares seja realizada por contribuinte que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico.

À míngua de comprovação da existência de infra-estrutura física condizente com custos relevantes de equipamentos e mão-de-obra especializada, impõe-se o indeferimento do pedido de restituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

§

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva acompanhou o relator pelas conclusões.



ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente



HUGO CORREIA SOTERO - Relator

EDITADO EM: 05 AGO 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Gervásio Nicolau Recketenvald, Marcos Shigueo Takata, Hugo Correia Sotero e Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

A Recorrente formulou pedido de restituição de valores pagos à guisa de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) nos exercícios de 1997, 1998 e 1999, argumentando que, tendo optado dos aludidos exercícios pela tributação sob a sistemática do lucro presumido, estabeleceu a base presumida de incidência do tributo por alíquota de 32% (trinta e dois por cento) do faturamento, alíquota esta pertinente aos serviços em geral, desconsiderando que os serviços hospitalares estavam submetidos a regime específico, que estabelecia base de incidência presumida correspondente a 8% do faturamento.

A Delegacia da Receita Federal de Santo André indeferiu o pedido de restituição por dois fundamentos: (i) caracterização da decadência do direito de pleitear restituição dos pagamentos realizados entre 29/11/1996 a 29/01/1999; e, (ii) o percentual de 8% para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ somente se aplicaria a serviços hospitalares, conceito ao qual não se subsumiriam as atividades da Recorrente.

A decisão da Delegacia da Receita Federal tem a seguinte ementa:

“Lucro Presumido. Coeficiente.

No Lucro Presumido, a base de cálculo do imposto é determinada mediante a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços em geral, exceto na prestação de serviços hospitalares, a qual se aplica o percentual de 8%.

Serviços hospitalares são somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares, entendidos como aqueles com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possua serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório, radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para rápida observação e acompanhamento dos casos.”

Inconformada, apresentou a Recorrente manifestação de inconformidade (fls. 435-439), alegando: (i) é sociedade civil de prestação de serviços médicos, nas áreas de traumatologia, ortopedia e reabilitação física dos portadores de afecções músculo-esqueléticas; (ii) o conceito de serviço hospitalar deve traçado com base na natureza do serviço prestado, e não na figura do prestador; (iii) a Instrução Normativa SRF nº. 480/04 modificou o conceito de serviços hospitalares, infringindo a regra do art. 110 do Código Tributário Nacional; (iv) a Lei Complementar nº. 118/2005 é inconstitucional ao estabelecer alteração do prazo para repetição de indébito, assistindo-lhe o direito de obter a restituição dos valores indevidamente recolhidos nos últimos 10 (dez) anos.

4

A manifestação de inconformidade foi rejeitada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas (SP), por decisão assim ementada:

"PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DECADÊNCIA ART 168 DO CTN

Nos termos do art 168 do CTN o direito de pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido de tributo, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento.

*LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ANÁLISE DA
CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE DE LEI
AUTORIDADE ADMINISTRATIVA COMPETÊNCIA*

Quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade ou legalidade das leis exorbitam a competência das autoridades administrativas, às quais cumpre aplicar as determinações da legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

*IRPJ LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES.
CONFIGURAÇÃO*

O percentual de 8% para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ na forma do Lucro Presumido somente se aplica nos casos de prestação de serviços médicos, quando cumpridos os requisitos estipulados no art 27 da IN SRF nº 480/2004, com a redação alterada pela IN SRF nº 539/2005.

Solicitação Indeferida."

Em face de decisão interpôs o contribuinte o recurso voluntário de fls. 478-504, reproduzindo, *mutatis mutandis*, os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.



Voto

Conselheiro HUGO CORREIA SOTERO

Recurso tempestivo. Preenchidos os requisitos de admissibilidade.

Cuido, prefacialmente, do tema da decadência do direito de postular a restituição de tributos pagos a maior.

A questão encontra regulamento no art. 168 do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

“Art. 168 O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados

I – nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário,

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

Defende a Recorrente entendimento no sentido de que, estando-se diante de tributo submetido à sistemática do lançamento por homologação, o pagamento efetuado espontaneamente pelo contribuinte, e submetido à possibilidade de ulterior revisão pela Administração Tributária, não teria o efeito de extinguir a obrigação tributária, extinção esta que se opera somente quando efetivada a homologação expressa do pagamento ou quando transcorrido o prazo quinquenal de revisão do lançamento.

O entendimento não se coaduna com a natureza jurídica do pagamento realizado na sistemática do lançamento por homologação, posto que tal pagamento constitui ato jurídico submetido a condição resolutiva que importa, nos termos da disposição inserta no art. 156, I, do Código Tributário Nacional, na extinção do crédito tributário desde a data de sua efetivação.

É cediço que os atos e negócios jurídicos submetidos a condição resolutiva (*in casu*, ulterior homologação pela autoridade administrativa) têm, desde sua formalização, eficácia plena, estando aptos, no átimo desta formalização, a produzir todos os efeitos e consequências que lhes são próprios, não interferindo ou obstando a eficácia do ato ou negócio a existência da condição resolutiva (evento futuro e de incerta ocorrência).

Assim, sendo o pagamento ato jurídico submetido a condição resolutiva, a extinção do crédito tributário (consequência a ele atribuída pela regra do art. 156, I, do CTN) se opera na data de sua efetivação.

Nesse sentido a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

✍

“DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL – RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA – INTELIGÊNCIA DO ART 168 DO CTN – Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo, de cinco anos, para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário) Esse termo não se altera em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, eis que, nesse caso, o pagamento extingue o crédito sob condição resolutória ”

(Acórdão nº. 101-96609, 1ª Câmara, rel Cons Sandra Maria Faroni, j. 06/03/2008)

“IRPJ/CSLL – RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO – DECADÊNCIA – Nos termos do art. 165, inc. I e art 168, inc. I do CTN, o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou maior que o devido extingue-se após o transcurso do prazo cinco anos contados da extinção do crédito tributário (art. 156, inc. I), que ocorreu na data do pagamento considerado indevido. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - ANTECIPAÇÕES MAIORES QUE O IMPOSTO DEVIDO AO FINAL DO ANO CALENDÁRIO - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA - Nos casos de pagamento por estimativa, o direito de pleitear a restituição ou compensação, de recolhimentos feitos a maior que o devido ao final do ano calendário, tem o início da contagem do prazo decadencial no encerramento do balanço do respectivo ano calendário. Recurso provido Publicado no D O U nº 165 de 26/08/05 ”

(Acórdão nº. 103-21952, 3ª Câmara, rel Cons Márcio Machado Caldeira, j. 18/05/2005).

Nesse soar, não há reparos a fazer na decisão pronunciada pela Delegacia de Julgamento no que concerne à questão da decadência do direito de postular a restituição dos valores pagos a maior.

Em sequência, analiso a questão de mérito da controvérsia, qual seja, a definição de qual a alíquota aplicável para a definição da base presumida para incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica na sistemática do lucro presumido, definição que passa, necessariamente, pelo enquadramento dos serviços prestados pela Recorrente (serviços médicos, nas áreas de traumatologia, ortopedia e reabilitação física dos portadores de afecções músculo-esqueléticas) no conceito de *serviços hospitalares*.

Assim dispõe o art. 15 da Lei Federal nº. 9.249/1995, *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 8.891, 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 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

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

b) intermediação de negócios,

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza,

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou prestação de serviços (factoring).”

Nos termos do que dispõe a disposição normativa inscrita no art. 15 da Lei Federal nº. 9.249/1995, o contribuinte que optasse pela sistemática do lucro presumido apuraria o imposto devido utilizando-se de base de cálculo correspondente a 8% (oito por cento) da receita bruta auferida mensalmente, excetuando-se aqueles que desenvolvessem atividades específicas, descritas nos itens I, II e III, do § 1º, que seriam obrigados a adotar base de cálculo superior.

Aos prestadores de serviços em geral foi aplicada, pelo mencionado preceito normativo, alíquota de 32%, com expressa ressalva daqueles que prestassem “serviços hospitalares”, conceito indeterminado que, diante da concisão legislativa, demanda concretização (=regulamentação) pelos aplicadores da lei.

Sobre a questão, assim se pronunciou a Delegacia da Receita Federal de Julgamento:

“Como se observa, a Lei nº 9.249/95 e a IN SRF nº. 93/97 determinam a aplicação do percentual de 8% para prestação de serviços hospitalares e de 32% para as atividades de prestação de serviços em geral, inclusive para a prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, na determinação da base de cálculo do lucro presumido

Os presentes autos apresentam como questão principal elucidar se a atividade exercida pela contribuinte, isto é, a prestação de

8

serviços médicos em geral, e em particular, nos campos de traumatologia, ortopedia e reabilitação física dos portadores de afecções músculo-esquelético, está englobada no conceito de serviços hospitalares para fins tributários

A Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, que apesar de dispor sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelos órgãos públicos que menciona, a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, em seu artigo 27, com a redação alterada pela IN SRF nº. 539, de 25 de abril de 2005, trouxe a definição do que seriam serviços hospitalares, conforme abaixo transcrito:

Verifica-se que para fins tributários, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, prestados por empresário ou sociedade empresária. ”.

Como visto, estão a fundamentar a decisão pronunciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento os critérios de identificação dos serviços hospitalares constantes da IN SRF nº. 480/2004, com as alterações da IN SRF nº. 539/2005. Ambos os instrumentos normativos foram editados após a materialização dos fatos geradores dos tributos reclamados pela Recorrente, sendo posteriores, inclusive, à formalização do pedido de restituição (26/02/2004).

Em atenção ao princípio *tempus regit actum*, a solução da controvérsia objeto deste recurso deve se pautar pela legislação em vigor na data da ocorrência dos pagamentos realizados pela Recorrente, ou aquela que vigorava quando da formalização do pedido de restituição.

Defende a Delegacia de Julgamento a aplicação das disposições insertas na IN SRF nº. 480/2004 por entendê-las “meramente interpretativas”, na esteira do que dispõe o art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

Assim não parece.

Com efeito, a IN SRF nº. 480/2004 determinou ingente alteração do conceito de serviços hospitalares, estabelecendo exigências relativas a número mínimo de leitos de internação, à adoção pelo contribuinte de estrutura jurídica específica (empresário ou sociedade empresária), exigências estas inexistentes na IN SRF nº. 306/2003, instrumento jurídico que disciplinava anteriormente disciplinava a questão. Mais que isso, os critérios de qualificação dos serviços hospitalares estabelecidos pela IN SRF nº. 480/2004 baseiam-se em normativas expedidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), todas elas posteriores à promulgação da Lei nº. 9.249/95, o que, insofismavelmente, descaracteriza a “natureza interpretativa” da IN SRF nº. 480/2004.

Não bastasse, tenho que a alteração dos critérios de caracterização dos serviços hospitalares promovidos pela IN SRF nº. 480/2004, que substituíram aqueles descritos na IN SRF nº. 306/2003, constituem alteração de critério jurídico, somente aplicável a fatos geradores posteriores, consoante disciplina o art. 146 do Código Tributário Nacional.

Assim, entendo inaplicáveis ao caso as regras inscritas na IN SRF nº. 480/2004.



À época da realização dos pagamentos efetuados pela Recorrente vigorava a IN SRF nº. 93/1997 que dispunha:

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

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

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

IV – 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta com as atividades de

a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativas ao exercício de profissão legalmente regulamentada, "

Na data do protocolo do pedido, vigorava a IN SRF nº. 306/2003, que dispunha, no essencial:

"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 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 dos 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,

f. realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como (...)

g. realização de partos normais e cirúrgicos;

17

h. desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos;

i. desenvolvimento de atividades hemoterápicas,

j. desenvolvimento de atividades de radioterapia;

k. desenvolvimento de atividades de quimioterapia;

l. desenvolvimento de atividades de diálise;

m. desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano "

Das disposições encartadas nas Instruções Normativas SRF nºs. 93/1997 e 306/2003, depreende-se a opção por critério material para definição dos serviços hospitalares, critério este que mescla o tipo de atividade (determinados serviços médicos) e a existência de “estrutura física condizente”.

Nesse sentido a manifestação deste Conselho:

"LUCRO PRESUMIDO – CLÍNICA DE DIAGNÓSTICOS – Para que reste configurada a prestação de serviços hospitalares, com aplicação do percentual de presunção de lucratividade de 8%, necessário existir infra-estrutura física condizente com custos relevantes de equipamentos e mão-de-obra especializada, bem como a prestação de serviços médicos, de enfermagem e hotelaria hospitalar."

(Acórdão nº 101-95853, 1ª Câmara, rel. Cons. Mário Junqueira Franco Junior, j. 08/11/2006)

Analisando a questão, assim se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça

"TRIBUTÁRIO – IRPJ E CSLL – ALÍQUOTA REDUZIDA – ART. 15, § 1º, INCISO III, ALÍNEA "A", DA LEI N. 9.249/95 – CLÍNICA MÉDICA ODONTOLÓGICA E AMBULATORIAL – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES – NOVEL ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO

1. Concluiu a Primeira Seção que, "por serviços hospitalares compreendem-se aqueles que estão relacionados às atividades desenvolvidas nos hospitais, ligados diretamente à promoção da saúde, podendo ser prestados no interior do estabelecimento hospitalar, mas não havendo esta obrigatoriedade. Deve-se, por certo, excluir do benefício simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais consubstanciadas em consultas médicas, já que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos" (REsp 951251/PR, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 22.4.2009, DJe 3.6.2009)

2. Para fazer jus à concessão do benefício fiscal previsto nos artigos 15, § 1º, inciso III, alínea "a", e 20 da Lei n. 9.249/95, é necessário que a prestação de serviços hospitalares seja realizada por contribuinte que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados da simples prestação de

§

atendimento médico, e não apenas a capacidade de internação de pacientes ”

(AgRg no REsp 1140907/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/02/2010, DJe 19/02/2010)

Parece adequada a interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça à regra do art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei n. 9.249/95, no sentido de que “é necessário que a prestação de serviços hospitalares seja realizada por contribuinte que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico”.

Adotando essa interpretação, a análise da documentação trazida aos autos pela Recorrente, mormente seu Contrato Social, do qual se depreende tratar-se de sociedade formada por marido e mulher, tendo apenas o varão habilitação para exercício da medicina, impõe-se, à míngua de comprovação da existência de “infra-estrutura física condizente com custos relevantes de equipamentos e mão-de-obra especializada”, o indeferimento do pedido de restituição.

Com essas considerações, conheço do recurso para negar-lhe provimento


HUGO CORREIA SOTERO