



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

Processo nº 10805.001289/2006-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1801-001.422 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 07 de maio de 2013
Matéria Restituição - Prescrição e Atividade Hospitalar
Recorrente GOT GRUPO DE ORTOPEDIA E TRAUMATOLOGIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO. STF.

O Supremo Tribunal Federal decidiu que o prazo prescricional para as ações de repetição do indébito tributário é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para os pedidos realizados após a vigência da Lei Complementar nº 118/05 - junho de 2005 (RE nº 566.621/RS).

DECISÕES DEFINITIVAS DO STF/STJ. RECURSOS REPETITIVOS. REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO AO CARF.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

COEFICIENTE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. SERVIÇOS À SAÚDE.

A prestação de serviços na área da saúde não se confunde com prestação de serviços hospitalares, devendo restar comprovado nos autos que a pessoa jurídica exerce efetivamente funções inerentes à internação de pacientes, antes da edição da Lei nº 11.727, de 2008, que introduziu novas atividades ligadas à área de saúde no favor fiscal de redução de coeficiente para apuração do lucro presumido - de 32% para 8%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Cláudio Otávio Melchiades Xavier, Carmen Ferreira Saraiva, João Carlos de Figueiredo Neto, Leonardo Mendonça Marques e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

A empresa recorre do Acórdão nº 05-21.859/08 exarado pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Campinas/SP, fls. 249 a 258, que julgou improcedente o direito creditório pleiteado pela contribuinte formalizado no Pedidos de Restituição de fls. 01 a 05.

Aproveito trechos do relatório e voto do aresto vergastado para historiar os fatos:

“Trata o presente processo de pedido de restituição efetuado em 27/07/2006, no valor atualizado de R\$561.384,16, referente a pagamentos a título de IRPJ, efetuados nos anos-calendário de 1998 a 2004, nos quais a contribuinte apresentou declaração de rendimentos na forma do Lucro Presumido e aplicou o percentual de 32% sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda.

Entende a interessada que, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, letra "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os serviços profissionais por ela prestados são equiparados a serviços hospitalares. Em razão disso, pleiteia a aplicação do percentual de 8% para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda na forma do Lucro Presumido, e a restituição do que pagou a maior pela alíquota de 32%.

A DRF em Santo André/SP, em decisão de fls. 203/205, datada de 14/09/2006, indeferiu o pedido de restituição do imposto, por entender estarem decaídos os supostos indébitos tributários, relativos aos períodos anteriores a 27/07/2001, além do fato de a empresa não se enquadrar em nenhuma das hipóteses do art. 23, da IN SRF nº 306, de 12 de março de 2003, para ser equiparada a prestadora de serviços hospitalares.

Inconformada com a decisão de indeferimento do pedido de restituição, da qual tomou ciência por via postal em 09/10/2006, AR de fl. 206-verso, a contribuinte, por meio de seu bastante procurador, legalmente habilitado, postou, em 20/10/2006, a manifestação de inconformidade de fls. 211/234, acompanhada dos documentos de fls. 235/247, na qual oferece as seguintes razões de fato e de direito:

- após detalhar os fundamentos da decisão proferida pela DRF/Santo André, a contribuinte especifica sua área de atuação, destacando a importância de definir a abrangência do conceito de serviços hospitalares;

- afirma que o conceito de serviço hospitalar deve ser traçado com base na natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento e não na figura do prestador de serviço, citando e transcrevendo ementa, de lavra da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça;

- invocando o artigo 109, do CTN, diz que o Direito Tributário não possui "fertilidade", para alterar ou gerar novos conteúdos e definições, quando os casos já sejam disciplinados em outras áreas jurídicas;

- a legislação tributária nunca especificou exatamente a abrangência do conceito de serviço hospitalar, até a edição da IN/SRF nº 306, de 2003, e do Ato Declaratório Interpretativo nº 18, de 23 de outubro de 2003, por meio das quais se adotou o conceito fixado pela legislação médico-sanitária, embora parcialmente;

- aduz que "Tratando-se de um 'declaratório interpretativo', não poderia ter sido criado nenhum requisito novo no conceito até então traçado pela legislação sanitária. Todavia, isso não foi respeitado no inciso I do artigo 2o, da norma complementar em comento, em razão de sua natureza 'constitutiva' (e não exclusivamente declaratória) e 'inovadora' (não se limitando, verdadeiramente, a interpretar as legislações médico-sanitárias estudadas, inserindo requisito inédito).";

- traz a definição do verbo equiparar, para dizer que é ilegal o requisito trazido pelo inciso I, do artigo 2o, do Ato Declaratório Interpretativo nº 18, de 2003, ao definir que os serviços prestados exclusivamente pelos sócios do estabelecimento assistencial à saúde não se enquadram como serviço hospitalar;

- faz menção à Lei nº 9.249, de 1995, artigo 15, inciso III, alínea "a" e IN/SRF nº 306, de 2003, que definiram o conceito de serviços hospitalares, alterado posteriormente pela IN/SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, sem que houvesse qualquer disposição a respeito na Medida Provisória nº 232, de 30 de dezembro de 2004;

- citando doutrinadores e transcrevendo o artigo 110 do CTN, afirma que a IN/SRF nº 480, de 2004, legislou de forma ilegal, em seu artigo 27, quando determinou o conceito de hospital e equiparados;

- diz que as instruções normativas e as portarias têm caráter complementar, vinculadas às leis que pretendem regulamentar;

- cita doutrina e jurisprudência, para aduzir que a IN/SRF nº 539, de 2005, extrapolou os limites que lhe são impostos, ao exigir o cumprimento de requisitos estranhos ao conceito de serviços hospitalares, como o atendimento às normas de arquitetura da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA;

- esclarece que o regulamento técnico, contido na RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, normatiza os projetos de estabelecimentos assistenciais de saúde, não definindo o que são serviços hospitalares;

- afirma, assim, que " a Instrução Normativa nº 539/2005 ao adotar as regras Resolução de Diretoria (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50/2002 como suporte para definir o que são serviços hospitalares, evidentemente desbordou dos limites que são fixados às normas infra-legais, trazendo restrições não só indevidas mas, também, despropositadas à aplicação da lei. Se formos admitir tais restrições, é bem possível que grande parte dos grandes hospitais, hoje em funcionamento, mas construídos em épocas pretéritas, fiquem ao desabrigo da alíquota reduzida fixada pelo legislador para a prestação de serviços hospitalares.

- traz à tona, novamente, trechos de jurisprudência, para dizer que a abrangência do conceito de serviço hospitalar está na atividade do prestador e não na "pessoa" do prestador, nem nas suas dependências ou instalações, devendo estar ligada na atenção e assistência à saúde;

- passa, em seguida, a tratar do prazo decadencial de lançar, transcrevendo o artigo 3o, da Lei Complementar nº 118, de 2005, bem como o artigo 142, do CTN, dizendo que o lançamento é privativo da autoridade fiscal, razão pela qual, nos lançamentos por homologação, apenas quando esta ocorre é que o lançamento se completa;

- a extinção do crédito tributário só acontece, portanto, no ato da homologação expressa da atividade feita pela contribuinte, ou da homologação tácita, no prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores;

- O prazo decadencial passa a ser contado, pois, da extinção do crédito tributário, que ocorre com a homologação, tácita ou expressa, conforme artigos 165, 168, 150 e 156, do CTN, do que se conclui pela ilegalidade do artigo 3o, da Lei Complementar nº 118, de 2005;

- esclarece que o STJ, apreciando o dispositivo em debate, concluiu pela irretroatividade do novo entendimento imposto pelo Poder Legislativo, por se tratar de regra nova e, assim, somente poder se aplicar aos casos ocorridos posteriormente à vigência da Lei Complementar nº 118, de 2005;

- transcreve os artigos 165, do CTN, 66, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 74, da Lei nº 9.430, de 1996, para reafirmar o seu direito à compensação de valores indevidamente pagos;

- assevera que os seus créditos, líquidos e certos, devem sofrer a correção pela utilização da Taxa Selic, em atenção ao princípio da isonomia tributária, além daquele relativo à não-cumulatividade e moralidade pública, que proíbe o enriquecimento ilícito do Estado;

- requer, ao final, seja dado provimento integral ao presente recurso, para modificar por completo a decisão proferida, deferindo o pedido de restituição e concedendo à contribuinte o direito de proceder à compensação de todo o período pleiteado, nos termos do artigo 156, do CTN, inciso II, comprovado que o prazo prescricional "sub examine" é de dez anos.

VOTO

[...]

Com relação à decadência do direito de repetição de indébito tributário, em que pese o entendimento exposto pela contribuinte de que o prazo decadencial para os lançamentos por homologação é de cinco anos a contar da extinção do crédito tributário, que por sua vez ocorre cinco anos após o fato gerador, por homologação tácita, o que resulta em um prazo de 10 anos (5 anos para a homologação tácita e mais 5 anos para o exercício do direito) e da alegada ilegalidade da Lei Complementar nº 118, de 2005, não é este o entendimento adotado na esfera administrativa.

Quanto ao direito de o sujeito passivo requerer o reconhecimento administrativo do indébito tributário e, conseqüentemente, do direito de repetição ou de compensação, prende-se este órgão administrativo de julgamento às literais disposições do art. 168, c/c art. 165, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, tal qual reproduzido a seguir:

[...]

No que tange aos fatos, trata-se de pedido de restituição protocolizado em 27/07/2006, em que a contribuinte pretende ver reconhecido seu direito creditório relativo aos recolhimentos do IRPJ - Lucro Presumido efetuados entre abril/1998 e maio/2004, que pagou a maior pela alíquota de 32%, pois entende que os serviços

prestados pela contribuinte são equiparados aos serviços hospitalares, fazendo jus à alíquota de 8% sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda.

Quanto à diferença de percentual aplicado sobre a receita bruta de prestação de serviços, o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, assim estabelece:

[...]

Como se observa, a Lei nº 9.249, de 1995, e a IN SRF nº 93, de 1997, 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 está englobada no conceito de serviços hospitalares para fins tributários.

[...]

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, que exerça uma ou mais das seguintes atribuições: (1) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia; (2) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde; (3) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação; (4) atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia; e em qualquer das 4 hipóteses, desde que a estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde atenda ao disposto no item 3 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, comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

São também considerados serviços hospitalares os 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"); ou os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", prestados por empresário ou sociedade empresária.

O art. 982 do atual Código Civil determina que a sociedade empresária está sujeita à inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis (art. 967 do Código Civil). Não é o caso das registradas em cartório, que são sociedades simples.

[...]

Conseqüentemente, não se considerava atividade hospitalar, para fins tributários, a desenvolvida pelas anteriormente denominadas sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, cujos serviços eram prestados pelos sócios legalmente habilitados mesmo com o concurso de auxiliares e colaboradores.

No caso presente, o contrato social da interessada, acostado às fls. 237/243, atualizado pela alteração datada de 31/07/2003, foi registrado no Cartório do Oficial

de Registro Civil de Pessoa Jurídica, de Santo André (sp), comprovando a natureza de sociedade simples ou civil da impugnante.

Só por esse não-cumprimento de condição, o pedido de restituição já poderia ser indeferido. Todavia, há que se analisar, também, a questão do enquadramento das atividades desenvolvidas pela peticionária, às normas que regiam o assunto, à época dos fatos.

Sob essa ótica, importante é destacar que a contribuinte não comprovou ter cumprido os requisitos quanto à estrutura física das instalações, conforme previsto na RDC nº 50, item 3, parte II, conforme consta do artigo 27, da IN SRF nº 480, de 2004.

[...]

Depreende-se que, para fins tributários, serviços hospitalares eram somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares, assim entendidos os estabelecimentos 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 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.

Além disso, para efeito de enquadramento como hospitalar, o estabelecimento deveria estar compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 - Atividades de Atendimento Hospitalar.

Também durante a vigência da Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003, revogada expressamente pela IN SRF nº 480, de 2004, melhor sorte não assistia à contribuinte, apesar do conceito de serviços hospitalares ser tratado no art. 23, de forma mais ampla, conforme abaixo:

[...]

Conforme já visto, a contribuinte não é constituída por empresários, nem pode ser considerada sociedade empresária, nos termos do art. 982 do atual Código Civil, no período abrangido pelo pedido de restituição.

Em 10 de dezembro de 2007, foi editada a IN RFB nº 791, alterando o artigo 27, da IN nº 480, de 2004, que passou a vigorar com a seguinte redação:

[...]

Como se percebe pelo dispositivo transcrito, a empresa peticionária, que se enquadra como sociedade civil destinada à "prestação de serviços médicos na área de ortopedia e traumatologia por conta própria e para terceiros" (fls. 239) não se enquadra como entidade prestadora de serviços hospitalares.

Veja-se acórdão do Conselho de Contribuintes sobre a questão em debate:

[...]

Em face do exposto, VOTO no sentido de indeferir o pedido de restituição [...]"

A empresa interpôs tempestivamente (AR – 25/07/08, fls 259; Recurso – 15/08/08, fls. 260) o Recurso de fls. 260 a 291, reiterando os termos da defesa exordial.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Relatora

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

São duas as questões a serem dirimidas no presente litígio. A primeira, de ordem preliminar, sobre a prescrição do pedido de restituição formalizado em 27/07/2006, no qual a recorrente pretende ver reconhecido seu direito creditório relativo aos recolhimentos do IRPJ - Lucro Presumido efetuados no período de abril/1998 a maio/2004. E a outra, de ordem meritória, sobre o deferimento deste pedido, no qual pede as diferenças de tributos recolhidos a maior, calculado sobre 32% do Lucro Presumido, pois entende a recorrente que os serviços que presta são equiparados a “serviços hospitalares” e que o coeficiente a ser utilizado é de 8%.

A Fazenda Nacional defende a tese do prazo de cinco anos para pedir restituição do indébito tributário, em contraposição com a tese dos dez anos, cinco mais cinco, defendida pelo Superior Tribunal de Justiça, para os pedidos realizados até a edição da Lei Complementar nº 118/05, ou seja, anteriormente a junho de 2005 (grifei).

Em recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário (RE) nº 566.621/RS (em 04/08/11, publicada em 11/10/11), e processada sob o rito do artigo 543-B do Código de Processo Civil (CPC), a Corte Superior deliberou sobre o prazo prescricional das ações de repetição de indébitos tributários, em face da Lei Complementar nº 118/05 e a constitucionalidade do artigo 4º e seus efeitos retroativos:

“DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de

proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. **Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.** Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

(grifos não pertencem ao original)

Destarte, a prescrição quinquenal aplica-se à situação dos contribuintes que protocolizaram os pedidos de restituição dos indébitos tributários após a edição da Lei Complementar nº 118/05, como no presente caso analisado (pedido protocolizado em 27/07/2006). A questão encontra-se definitivamente julgada, visto o trânsito ocorrido denunciado pela ausência de recursos possíveis opostos pela Fazenda Pública e já transcorrido o prazo processual para qualquer alteração. Observo que há interposição de embargos pelos administrados que pretendem a dilação do prazo *a quem* fixado após a *vacatio legis* da lei Complementar nº 118/05, situação que não atinge o presente caso ora sob apreciação.

Este órgão julgador, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF – Ricarf, está vinculado às decisões proferidas pelo STF, processadas sobre o rito do art. 543-B e C do CPC:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Desta forma, em preliminar, ratificam-se as considerações feitas no Acórdão recorrido, restando prescrito o pedido de restituição para os indébitos tributários anteriores a 27/07/2001.

No que respeita ao mérito, melhor sorte não assiste à recorrente.

O *erro* nos recolhimentos efetuados pela recorrente, que opta pelo cálculo de tributos incidentes sobre o Lucro Presumido, consiste, consoante alega, em a empresa enquadrar-se na qualidade de prestadora de serviços hospitalares e haver recolhido IRPJ incidente sobre 32% do Lucro Presumido e não 8%, como faculta a norma tributária.

Inicialmente, deve ser esclarecido à recorrente que não são todas as empresas que prestam serviços à saúde que podem ser consideradas como prestadoras de atividades hospitalares.

A questão foi abordada pela então Secretaria da Receita Federal, SRF, primeiramente, na IN SRF nº 306/03 (artigo 23), posteriormente revogada pela nº 480/2004, e

essa, por sua vez, foi alterada pela IN SRF nº 539/2005, que em seu artigo 27 incluiu mais algumas exigências para o conceito de “serviços hospitalares”.

A interpretação dada pela recorrente aos textos normativos não está correta da forma resumida consoante colocado. A administração tributária ao redigir os referidos preceitos infra-legais deixou claro que a pessoa jurídica para ser considerada como prestadora de serviços hospitalares deve necessariamente possuir estrutura física condizente com atividades de hospital.

Assim dispõe a íntegra do indigitado artigo 27:

"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.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC n.º 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC n.º 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)

(grifos não pertencem ao original)

Assim a norma interpretativa faz o sentido lógico, considerando-se a interpretação sistemática das normas, sem a qual qualquer consultório médico, desde que com mais de um profissional, se enquadraria no conceito super relativizado que a recorrente pretendeu atribuir à IN SRF.

Mas as instruções normativas não servem para legislar. Somente elucidam a norma tributária e constituem fonte secundária do Direito Tributário. Frise-se, são atos interpretativos não podendo ir além das normas tributárias.

Dito isto, prossigamos para a norma insculpida no artigo 15, da Lei nº 9.249/95, que dispõe:

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:

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

[...]

Há uma questão de pura semântica aqui envolvida.

A norma tributária, vigente à época, não disse que os demais serviços ligados à área da saúde, desvinculados dos hospitais, fossem tratados como serviços hospitalares. E quando a norma não diz, não cabe aos intérpretes o fazer, quando mais se trata de normas tributárias, cuja tipicidade é cerrada.

Aliás, esse assunto foi amplamente debatido pelo Superior Tribunal de Justiça. A jurisprudência da Corte Superior foi pacificada no mesmo sentido ora sustentado. A exemplo, cite-se o acórdão extraído do REsp nº 925.175/SC, da lavra do ministro Castro Meira:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. LABORATÓRIOS DE ANÁLISES CLÍNICAS. ATIVIDADES HOSPITALARES. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95. O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, que diminui a base de cálculo, resultando em menor valor a recolher de pessoas jurídicas que desenvolvem atividades hospitalares, deve ser interpretado restritivamente, para abranger, além dos próprios hospitais, apenas os estabelecimentos que dispõem de "estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes" (REsp 786.569/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 30.10.06). No caso concreto, não podem ser enquadrados no conceito de serviços hospitalares os exames realizados em laboratórios de análises clínicas, porquanto os favores fiscais não comportam interpretação analógica. Precedentes da Primeira Seção. 3. Recurso especial provido.

Em 2008, com vigência a partir de 01/01/2009, foi editada a Lei n.º 11.727, que assim dispôs:

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:

"Artigo 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;

Ainda que o comando legal acima reproduzido tenha descido às minúcias quanto à intenção de esclarecer o alcance da expressão “serviços hospitalares”, a questão continuou a ser debatida no Poder Judiciário, culminando com o posicionamento do STJ no sentido de que a expressão “serviços hospitalares”, para o fim específico da aplicação da alíquota de presunção do lucro reduzida a 8%, não se aplica à prestação de serviços de consulta médica, ou mesmo raio-x e similares, ainda que tais serviços sejam prestados em dependências hospitalares.

Nesse contexto, o Recurso Especial representativo de controvérsia nº 1.116.399 – BA (2009/0006481-0), em 13/08/2009, restou assim ementado:

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 9.249/95, 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 parágrafo 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 intenção 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 parágrafo 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 de 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.

(grifos não pertencem ao original)

E, ainda, confirmando esse entendimento, a decisão proferida pelo mesmo Ministro Relator, em 29/09/2010, nos Embargos de Declaração –no Recurso Especial n º 1.116.399 – BA (2009/0006481-0):

EMENTA. DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. 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. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

...

3. No caso dos autos, o Colegiado foi claro e preciso ao afirmar que são excluídas dos benefícios tendentes à redução das alíquotas ora pleiteadas as atividades

destinadas unicamente à realização de consultas médicas, de sorte que a conclusão ora buscada pela embargante decorre da simples leitura do acórdão embargado.

4. Não obstante, a fim de dirimir quaisquer dúvidas sobre o que foi efetivamente decidido pelo colegiado, prevenir interpretações errôneas do julgado, bem como o manejo de novos aclaratórios, deve-se esclarecer que a redução da base de cálculo de IRPJ na hipótese de prestação de serviços hospitalares prevista no artigo 15, parágrafo 1o, III, “a” da Lei 9.249/95, efetivamente, não abrange as simples atividades de consulta médica realizada por profissional liberal, ainda que no interior do estabelecimento hospitalar. Por conseguinte, também é certo que o benefício em questão não se aplica aos consultórios médicos situados dentro dos hospitais que só prestem consultas médicas.

5. Ademais, por ocasião do julgamento dos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão proferido no REsp 951.251-PR, o eminente Ministro Relator afirmou que: “Não há que se estender o benefício aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico.”

(grifos não pertencem ao original)

No caso dos autos, a recorrente não logrou justificar a redução dos tributos originalmente apurados e devidamente recolhidos, visto que:

1º) não fez prova alguma de prestar serviços hospitalares, consoante acima explicitado; o Contrato Social Consolidado define o objeto social da empresa como “*Prestação de serviços médicos na área de ortopedia e traumatologia por conta própria e para terceiros*”- fls. 239.

2º) os anos-calendários em questão são anteriores à edição da Lei nº 11.727/08, a qual só vigorou, por disposição expressa, a partir de 01/01/09 e não tem natureza interpretativa, ou seja, sem efeitos retroativos para alcançar fatos jurídicos anteriores à sua vigência; por conseguinte, as atividades vinculadas à saúde praticadas pela recorrente, discriminadas como “...*clínica médica de ortopedia e traumatologia, bem assim, a prestação de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica (exames radiológicos)*”, fls. 05, não eram contempladas na legislação vigente anterior com o coeficiente de 8% para apuração do Lucro Presumido, mas sim de 32%.

No mais, adoto as razões de decidir da turma julgadora de primeira instância.

Por todo o exposto, voto, em preliminar, em reconhecer a prescrição do pedido de restituição para os tributos recolhidos anteriormente a 27/07/2001, e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes

CÓPIA