



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10805.908204/2011-40
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.159 – 1ª Turma
Sessão de 07 de maio de 2019
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LAB HORMON - LABORATÓRIO ESPECIALIZADO EM DOSAGENS HORMONAIS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

SERVIÇOS HOSPITALARES. SERVIÇOS DE LABORATÓRIOS DE ANÁLISES E MEDICINA DIAGNÓSTICA. LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE DE 8%.

A contribuinte que executa serviços de laboratórios de análises e medicina diagnóstica, conforme restou confirmado nos autos, está sujeita ao coeficiente de 8% para a determinação do lucro presumido. Aplicação do entendimento exarado pelo STJ no REsp nº 1.116.399-BA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto ao que foi decidido sobre o coeficiente para cálculo do lucro presumido no caso de empresa que presta serviços de análises laboratoriais.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1803-002.511, de 03/02/2015, por meio do qual a 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de reconhecer que os serviços prestados pela contribuintes eram equiparados a serviços hospitalares, para fins de tributação pelo lucro presumido.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. REQUISITOS ESPECÍFICOS. PROVA. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSICIONAMENTO JUDICIAL SUJEITO À SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. VINCULAÇÃO DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

1. Os percentuais de lucro presumido, no imposto sobre a renda e na contribuição social sobre o lucro líquido, definidos para serviços equiparados à hospitalares, para exercícios anteriores à 2009, independem de comprovação de requisitos específicos, limitado a exigência do objeto próprio da atividade.

2. Possibilidade de reconhecimento de crédito pleiteado, se o conjunto probatório e as condições especiais da demanda justifiquem a relativização do formalismo processual, com base no princípio da verdade real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, pelo provimento do recurso voluntário, com reconhecimento do direito creditório, nos termos do voto do Relator

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO. DA DIVERGÊNCIA.

- o Colegiado *a quo* determinou a aplicação do percentual 8% para cálculo do Imposto de Renda, equiparando o contribuinte, laboratório de análises, clínica de prestação de serviços médico-hospitalares na área de medicina auxiliar de diagnósticos e outras correlatas, a hospital. Entretanto, deixou de observar a jurisprudência preponderante deste Eg. CARF, no sentido de que as atividades prestadas por clínicas de tal natureza não se equiparam a serviços hospitalares;

- não obstante a argumentação do r. voto condutor, o aresto merece reforma, uma vez que, em caso semelhante, adotou interpretação divergente da que lhe foi dada pelas antigas Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 108-06.417) e Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 101-95.853), segundo as quais os serviços de diagnóstico e radiologia são serviços médicos especializados, que não se enquadram no conceito de prestadoras de serviços hospitalares, mesmo quando os serviços são executados dentro do ambiente físico de um hospital, casa de saúde ou pronto-socorro;

- confira-se, por oportuno, a ementa dos acórdãos paradigmas nº 108-06.417 e 101-95.853:

Acórdão nº 108-06.417

IRPJ/ LUCRO PRESUMIDO/ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA — As unidades de radiologia são prestadoras de serviços médicos especializados, que não se enquadram no conceito de prestadoras de serviços hospitalares, mesmo quando os serviços são executados dentro do ambiente físico de hospital, casa de saúde, pronto-socorro. Para efeito de apuração do lucro presumido deve ser aplicado o coeficiente de presunção destinado às atividades cuja receita remunerar essencialmente o exercício pessoal dos sócios de profissões que dependam de habilitação profissional legalmente exigida. Recurso negado.

Acórdão nº 101-95.853

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 infraestrutura física condizente com custos relevantes de equipamentos e mão-de-obra especializada, bem como a prestação de serviços médicos, de enfermagem e hotelaria hospitalar.

- o acórdão recorrido destaca expressamente que é relevante para fins de identificar o coeficiente de presunção aplicável apenas analisar a natureza do serviço prestado. Neste aspecto que se pauta o presente recurso: as prestadoras de serviços de medicina auxiliar de diagnósticos são prestadoras de serviços médicos especializados, que não se enquadram no conceito de prestadoras de serviços hospitalares;

- resta patente, portanto, a divergência jurisprudencial. O Colegiado prolator do acórdão recorrido entendeu que os serviços prestados por laboratório de análises clínicas está abrangido no conceito de serviços hospitalares, sendo aplicável o coeficiente de presunção de 8%. Diferentemente, a Primeira e a Oitava Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes,

analisando caso igualmente de laboratórios de análise clínica, concluíram que os serviços prestados por tais entidades não se enquadram no conceito de serviços hospitalares, sendo inviável a aplicação do coeficiente reduzido de 8%. Concluíram os Colegiados prolores dos acórdãos paradigmas que, tratando-se de serviços de análises clínicas, deve-se utilizar o percentual de 32% para fins de cálculo do lucro presumido;

- por fim, cumpre observar que a decisão do Superior Tribunal de Justiça não menciona os serviços de diagnósticos por imagem, análises clínicas, laboratoriais, patologia clínica e ultrassonografia, descritas como atividades da contribuinte na Manifestação de Inconformidade, equiparando-os a serviços hospitalares. Tal julgado tão-somente discorre acerca da interpretação objetiva da expressão “serviços hospitalares” prevista na Lei 9.429/95, deixando claro que não se pode exigir internação e assistência médica integral para o enquadramento;

- uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, passa-se a demonstrar, doravante, as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas, reformando-se, assim, o acórdão ora recorrido;

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO
– VIOLAÇÃO AO ART. 15, §1º, III, “a” DA LEI 9.249/95 E IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE CONCEDE BENEFÍCIOS FISCAIS

- o acórdão recorrido examinou o art. 15, §1º, III, “a”, da Lei 9.249/95 e concluiu que os serviços de prestadora de serviços de medicina auxiliar de diagnósticos (clínica radiológica), prestados pela empresa recorrida incluem-se na concepção de serviços hospitalares. *Data venia*, o acórdão merece ser reformado, visto que a atividade desenvolvida pela contribuinte não se enquadra no conceito de serviço hospitalar;

- cabe destacar que o referido preceito legal não admite interpretação extensiva, conforme se depreende do mais recente abalizado entendimento do e. Superior Tribunal de Justiça. Senão vejamos;

- o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, assim estabelece: [...];

- atentando para uma interpretação sistemática, convém transcrever a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, que detalha os serviços hospitalares: [...];

- percebe-se que 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. Nesse diapasão, os serviços de diagnóstico por imagem não estão englobados no conceito de serviços hospitalares;

- nesse sentido, o art. 27 da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, traz a definição de “serviços hospitalares”, *verbis*:

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles 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.

§2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 – Atividades de Atendimento Hospitalar.

§3º São considerados pagamentos de serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados às 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.

- depreende-se que o enquadramento de uma empresa como prestadora de serviços hospitalares depende do preenchimento de alguns requisitos, quais sejam:

a) que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos;

b) 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.

- Tais requisitos são cumulativos, de tal modo que não se poderia conceber serviços de diagnóstico por imagem (radiologia) como serviços hospitalares na hipótese de a contribuinte não preencher algum deles;

- sendo assim, não poderia o acórdão recorrido conferir interpretação extensiva para conceder o benefício fiscal;

- nesse diapasão, o e. Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de examinar situação análoga e entendeu que não se confundem com serviços hospitalares justamente porque não se admite interpretação extensiva da legislação tributária que concede benefício fiscal, razão pela qual dever-se-ia aplicar o percentual ordinário de 32% sobre a receita bruta auferida mensalmente pela contribuinte. Confira-se: [...] (STJ, RESP 841131/RS, Rel. Luiz Fux, DJ 18/12/2006);

- nota-se que, tanto na esfera jurisprudencial como doutrinária, os serviços prestados por clínica de radiologia, tal como é o caso da contribuinte, não se confundem com os “serviços hospitalares” previstos no art. 15, § 1º, III, “a” da Lei 9.249/95;

- dessa forma, o acórdão recorrido merece reforma para que seja restabelecido o percentual de 32% (trinta e dois por cento) como patamar a incidir sobre a receita bruta auferida mensalmente pela contribuinte, bem como para que seja indeferido o pedido de restituição formulado pelo contribuinte.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 31/05/2016, deu seguimento ao recurso, fundamentando essa decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

O Colegiado prolator do acórdão recorrido entendeu que os serviços prestados por laboratório de análises clínicas está abrangido no conceito de serviços hospitalares, sendo aplicável o coeficiente de presunção de 8%.

Já os acórdãos paradigmáticos, analisando caso igualmente de laboratórios de análise clínica, concluíram que os serviços prestados por tais entidades não se enquadram no conceito de serviços hospitalares, sendo inviável a aplicação do coeficiente reduzido de 8%. Concluíram os Colegiados prolatores dos acórdãos paradigmas que, tratando-se de serviços de análises clínicas, deve-se utilizar o percentual de 32% para fins de cálculo do lucro presumido.

O confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigmas evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

Em 16/06/2016, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 01/07/2016, ela apresentou tempestivamente, por via postal (e-fls. 198), suas contrarrazões, com os seguintes argumentos:

- a PGFN pretende a reforma da decisão proferida pela e. 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamentos do CARF, fundada no art. 67 do Regimento Interno desta Casa, para o que apresenta dois paradigmas;

- entretanto, o recurso não merece prosperar, uma vez que os fundamentos do recurso dissociam-se dos fatos do processo, em especial porque a recorrida não é, como apontou a recorrente, inadvertidamente, “clínica radiológica”, pois que presta complexa gama

de serviços na condição de sociedade empresária, não se tratando, inclusive, de sociedade uniprofissional;

- dessa forma, se a premissa fática do recurso não é verdadeira, os paradigmas são imprestáveis à espécie e não servem para comprovar divergência de interpretação da legislação tributária, o que induz à falta do requisito indispensável do recurso ora combatido e prejudicam os próprios fundamentos recursais;

- ademais disso, a atividade da empresa recorrida, sua forma de constituição, bem assim os requisitos para fazer jus às interpretações que lhe conferiram as instruções normativas expeditas pela Receita Federal do Brasil, foram criteriosamente analisadas pela r. decisão *a quo*;

- cabe consignar, ainda, que a oposição do recurso contraria as orientações da NOTA PGFN/CRJ/Nº 1114/2012, conforme item II - 52, da respectiva lista anexa;

- por fim, importante ressaltar que em razão do indeferimento de pedido de reunião de processos administrativos, a interessada é parte em outros 66 processos com idêntica matéria de direito, sendo certo que nos seguintes processos já são definitivas, em âmbito administrativo, as decisões no mesmo sentido do aresto hostilizado pela Fazenda Nacional, em favor da recorrida: 10805.906974/2009-33, 10805.906975/2009-88, 10805.907523/2009-13, 10805.908199/2011-75, 10805.908200/2011-61, 10805.908202/2011-51, 10805.908208/2011-28, 10805.908212/2011-96, 10805.908214/2011-85, 10805.908215/2011-20, 10805.908217/2011-19, 10805.908218/2011-63, 10805.908220/2011-32, 10805.908224/2011-11 e 10805.908234/2011-56;

- por essas pontuais razões, o recurso especial não deve ser conhecido, mas, se conhecido, a ele deve ser negado provimento, por força do que dispõe o §2º, do art. 62, do RICARF, mantendo-se a decisão recorrida em todos os seus termos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto declaração de compensação em que a contribuinte utiliza direito creditório referente a pagamento a maior de IRPJ.

De acordo com a contribuinte, esse pagamento a maior foi ocasionado por apuração equivocada da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido, com a utilização do coeficiente de 32% (trinta e dois por cento), quando os serviços por ela prestados se equiparavam a serviços hospitalares, sujeitos ao coeficiente de 8% (oito por cento), em vez de 32%.

A controvérsia que remanesce nessa fase de recurso especial em relação à declaração de compensação diz respeito exatamente à definição do coeficiente para apuração do lucro presumido.

Em resumo, o acórdão recorrido entendeu que o coeficiente correto era de 8%, o que implicou no reconhecimento do direito creditório e na homologação da compensação.

Com seu recurso especial, a PGFN busca reverter essa decisão, defendendo que o lucro presumido deveria ser mesmo apurado com o coeficiente de 32%, o que afastaria o reconhecimento do direito creditório e resultaria na negativa da compensação.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte suscita uma preliminar de não conhecimento do recurso, alegando que a premissa fática do recurso não é verdadeira e que os paradigmas são imprestáveis à espécie e não servem para comprovar divergência de interpretação da legislação tributária, uma vez que os fundamentos do recurso dissociam-se dos fatos do processo, em especial porque a recorrida não é, como apontou a recorrente, inadvertidamente, "clínica radiológica".

A contribuinte realmente não é uma "clínica radiológica". O acórdão recorrido registra que a contribuinte vem informando desde o início que ela desenvolve atividade de análises clínicas, laboratoriais, patologia clínica e ultrassonografia; e que o objeto, em seu contrato, é descrito como "prestação de serviços de laboratórios de análises e medicina diagnóstica".

Em algumas passagens do recurso especial, a PGFN se referiu à contribuinte como sendo uma clínica radiológica. E um dos paradigmas também se refere a empresa que presta serviços de radiologia.

Isso, entretanto, não prejudica a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, porque o debate sobre a apuração do lucro presumido para essas atividades é exatamente o mesmo.

A divergência está entre um entendimento que procura restringir a aplicação do menor coeficiente de apuração do lucro presumido (8%) apenas para os hospitais (critério subjetivo), e outro entendimento que amplia a aplicação desse coeficiente para atividades que não são prestadas por hospitais propriamente ditos, mas que podem ser enquadradas como serviços hospitalares (critério objetivo).

O recurso especial, portanto, deve mesmo ser conhecido.

A tributação dos serviços hospitalares na modalidade do lucro presumido já suscitou muitas controvérsias.

A Lei 9.249/1995, em sua redação original, definiu o coeficiente de 8% para os serviços hospitalares nos seguintes termos:

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

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

I – (...)

II – (...)

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

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

Havia muita polêmica sobre quais atividades poderiam ser enquadradas como “serviço hospitalar”, e quais os requisitos que os contribuintes deveriam atender para que fosse aplicado o coeficiente de 8%.

A Lei nº 11.727/2008, então, promoveu uma alteração na alínea “a” acima transcrita, que passou a conter a seguinte redação:

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; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

Os fatos debatidos nesse processo são anteriores a esta alteração legislativa.

Interpretando a redação original da Lei 9.249/1995, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao julgar um Recurso Especial representativo de controvérsia, que foi submetido ao regime do artigo 543-C do CPC, consolidou o entendimento de que “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)”:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.399 - BA (2009/0006481-0)

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.

(grifos acrescidos)

O STJ vinha interpretando o referido dispositivo legal de maneira bem restritiva, e a mudança neste posicionamento se deu no julgamento do RESP 951.251-PR, conforme o destaque feito na transcrição acima.

Também é interessante transcrever a ementa dessa decisão:

RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO.

ARTS. 15, § 1º, III, “A”, E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR.. INTERNAÇÃO. NÃO-OBIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO.

1. Acórdão proferido antes do advento das alterações introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008. O art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa.

2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a *mens legis*. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmutar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo.

3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.

4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resume à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.

5. Deve-se entender como “serviços hospitalares” aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. 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.

6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias.

8. Recurso especial não provido.

(grifos acrescidos)

O voto que orientou o julgamento do RESP 951.251-PR esclarece bem o que significa interpretar a norma em questão sob a ótica de seu conteúdo objetivo:

Entretanto, não se deve perder de vista que o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.274/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não na pessoa do contribuinte que executa a "prestação de serviços hospitalares". Doutro modo, seria alterar a própria natureza da norma legal, transmutando-se o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo, a fim de concedê-lo apenas aos estabelecimentos hospitalares.

(...)

Se a intenção do legislador – que, não se deve esquecer, representa a vontade popular – fosse beneficiar determinados contribuintes em face de suas características particulares, concedendo, assim, uma isenção subjetiva, a regra deveria referir-se a esses sujeitos, e não ao serviço por eles prestado.

Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

(...)

A Receita Federal tem reconhecido o direito à base de cálculo reduzida do IRPJ a prestadores de serviços hospitalares, mesmo que esses não possuam estrutura física para realizar internação de pacientes.

(...)

Em conclusão, 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.

(grifos acrescidos)

Este mesmo voto fornece ainda outros parâmetros para a compreensão do que seriam serviços hospitalares, especialmente no sentido de diferenciá-los da “simples prestação de atendimento médico”:

(...)

Com esta exegese, não está excluído por completo o aspecto referente aos custos dos contribuintes, uma vez que, para que esses efetivamente prestem serviços hospitalares, necessitam possuir um suporte material e humano específico – instrumentos necessários à elaboração de diagnósticos e intervenções cirúrgicas, bem como profissionais especializados para sua utilização, sendo tal aparato diverso e mais oneroso do que aquele relacionado com a simples prestação de consultas médicas.

Dessa forma, duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por contribuinte que no desenvolvimento de sua atividade possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico, sem, contudo, decorrerem esses custos necessariamente da internação de pacientes.

(grifos acrescidos)

Retomando o conteúdo destes autos, vê-se que a atividade da contribuinte não consiste em simples prestação de consultas médicas. E os documentos que acompanham o recurso voluntário corroboram o que foi decidido pelo acórdão recorrido.

Em seu recurso especial, a PGFN argumenta que a decisão do Superior Tribunal de Justiça não menciona os serviços de diagnósticos por imagem, análises clínicas, laboratoriais, patologia clínica e ultrassonografia, descritas como atividades da contribuinte na Manifestação de Inconformidade, equiparando-os a serviços hospitalares. Tal julgado teria tão-somente recorrido acerca da interpretação objetiva da expressão “serviços hospitalares” prevista na Lei 9.429/95, deixando claro que não se pode exigir internação e assistência médica integral para o enquadramento.

O argumento, entretanto, não procede, porque a própria ementa do REsp nº 1.116.399 - BA (anteriormente transcrita) faz menção expressa aos "serviços médicos laboratoriais".

Por outro lado, embora a PGFN reconheça que o STJ deixou claro que não se pode exigir internação e assistência médica integral para o enquadramento no coeficiente de 8%, ela acabou buscando fundamento nas antigas instruções normativas da Receita Federal que defendiam justamente essa linha de interpretação.

A argumentação desenvolvida pela PGFN realmente traz um entendimento superado, alterado em 2009 pelo próprio STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, conforme já mencionado.

Esta Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou em outras oportunidades sobre situações semelhantes à destes autos, reconhecendo a aplicação do coeficiente de 8% para entidades que também não são hospitais, mas que se encaixam na referida interpretação do STJ manifestada em sede de recursos repetitivos, e que foi

considerada pela CSRF como de observância obrigatória, em razão do art. 62-A do RICARF-Anexo II:

Acórdão nº 9101-001.870

Sessão de 30 de janeiro de 2014

Recorrente: LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS DE SOROCABA LTDA

Interessado: FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa:

LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.727/08. COEFICIENTES DISTINTOS PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO.

As empresas laboratoriais de análises clínicas que optaram pelo Lucro Presumido, antes da vigência da Lei nº 11.727/08, devem utilizar o coeficiente de 8% para determinar o referido lucro. Aplicação do entendimento exarado no RESp nº 1.116.399-BA, conforme art. 62-A do RICARF-Anexo II.

[...]

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão

O recurso preenche os pressupostos e dele conheço.

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior refere-se ao enquadramento de prestadora de serviços de análises clínicas na mesma categoria das atividades de serviços hospitalares, para efeito de tributação pelo lucro presumido. Os outros temas levantados no especial do Contribuinte não foram admitidos.

O recurso especial foi apresentado pelo Contribuinte em 30 de junho de 2009 (fls. 366), ocorre que em 08/11/2010, transitou em julgado o RESp nº 1.116.399-BA, Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves (decidido em 28 de outubro de 2009), objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo regime instituído no art. 543-C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), em que foi negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Isto posto, conheço do recurso especial. O RESp nº 1.116.399-BA tem a seguinte ementa:

[...]

A ementa do julgado evidencia que estão excluídas do conceito tributário de atividades hospitalares as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos. E, decidindo especificamente a matéria tratada nestes autos, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que o coeficiente de presunção de

lucros estabelecido na Lei nº 9.249/95 deve ser de 8%, para fins de apuração do IRPJ, e de 12%, para fins de apuração da CSLL, relativamente à parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, naquele caso também empresa prestadora de serviços médicos laboratoriais, 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. Veja-se que o julgado afastou qualquer aplicação retroativa da Lei nº 11.727/2008, e fixou a interpretação em referência para os fatos geradores anteriores à sua edição, ou seja, anteriormente ao ano-calendário 2008 (caso dos presentes autos).

Assim, há que se aplicar ao caso o art. 62-A do RICARF-Anexo II, devendo se observada mandatoriamente a decisão do STJ acima mencionada.

Neste sentido, há que se dar provimento parcial ao recurso especial (que pede a nulidade do auto de infração), apenas para submeter a receita bruta ao coeficiente de 8% para o cálculo do IRPJ, e não para afastar integralmente a exigência. Isto porque as receitas não operacionais devem ser adicionadas ao lucro presumido e não se submetem à aplicação do coeficiente de presunção, como fez o Contribuinte.

Em conclusão, voto por conhecer e dar provimento parcial ao recurso especial do Contribuinte.

Acórdão nº 9101-001.559

Sessão de 23 de janeiro de 2013

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado: CAMP IMAGEM NUCLEAR S/C LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

SERVIÇOS HOSPITALARES. SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS POR IMAGEM-MEDICINA NUCLEAR. LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE DE 8%.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.116.399/BA (2009/00064810), na sistemática dos recursos especiais repetitivos, o STJ decidiu que 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).

[...]

Voto

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

[...]

Quanto ao mérito, a discussão gravita em torno do percentual aplicado na apuração do lucro presumido às sociedades prestadoras de serviços médicos na área de medicina nuclear nos anos calendários de 1998, 1999 e 2000, dependendo do conceito de serviços hospitalares.

Sobre a legislação aplicável ao assunto, diz a Lei nº 9.249/95, em sua redação original:

[...]

Com o advento da Lei nº 11.277/2008, não restam dúvidas, que, a partir de janeiro de 2009, os serviços prestados pela interessada enquadram-se no conceito de serviços hospitalares, desde que cumpridos os requisitos a seguir dispostos:

[...]

Antes da vigência da Lei nº 11.727/2008, em caso semelhante, a 1ª Turma da CSRF, entendera que serviços médicos e ambulatoriais enquadram-se na categoria de serviços gerais em acórdão assim ementado:

[...]

Porém, em 28/10/2009, o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.116.399 – BA, relator Ministro Benedito Gonçalves, proferiu decisão na mesma linha de raciocínio da decisão do acórdão ora recorrido:

[...]

Referido julgado enquadrou-se na sistemática dos recursos especiais repetitivos a que se refere o art. 543–C do Código de Processo Civil (CPC). Deve-se, em decorrência, aplicar a Portaria MF nº 586, de 22 de dezembro de 2010, que introduziu o art. 62-A ao Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com a seguinte redação:

[...]

Portanto, devem-se considerar os serviços específicos prestados pela interessada como enquadrados no conceito de serviços hospitalares, cuja receita bruta auferida recebe o percentual de 8% na apuração do IRPJ pelo lucro presumido.

No presente processo, cabe adotar o mesmo posicionamento das referidas decisões desta 1ª Turma da CSRF (acima transcritas).

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

Em síntese, voto por conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em NEGAR-LHE provimento.

Processo nº 10805.908204/2011-40
Acórdão n.º **9101-004.159**

CSRF-T1
Fl. 18

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo