



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

Processo n° 10830.007238/2004-89
Recurso n° 166078 Voluntário
Acórdão n° 1803-00131 – 3ª Turma Especial
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria IRPJ - Exs.: 1998 a 2000
Recorrente LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS ALFA S/C LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

Assunto: IRPJ - Pedido de Restituição/Compensação – Decadência.

Ano-Calendário: 1997 a 1999 e 2000 a 2004.

Ementa: RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA/PRESCRIÇÃO. O prazo para pleitear a restituição de tributo pago indevidamente na esfera administrativa é de cinco anos contados da data do pagamento.

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE 8%. SERVIÇOS HOSPITALARES. Conforme Ministério da Saúde e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, são serviços hospitalares todos aqueles voltados à promoção da saúde, assistência ou diagnóstico ao paciente, incluindo laboratório de análise clínica que se enquadrou na disposição da IN SRF n° 306-03.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros colegiado por maioria de votos, manter a preliminar de decadência, e, no mérito, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luciano Inocência dos Santos que afastava a preliminar pelo fato do pedido ter sido efetuado antes da Lei Complementar n° 118/2005, e os conselheiros José Sérgio Gomes (Suplente Convocado) e Selene Ferreira de Moraes, que davam provimento parcial ao recurso apenas em relação aos fatos geradores ocorridos no período de vigência da Instrução Normativa n° 306/2003, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

SELENE FERREIRA DE MORAES - Presidente

LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA – Relatora

EDITADO EM: 02 OUT 2009

Participaram do presente julgamento: Selene Ferreira de Moraes (presidente), Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira (vice-presidente), Walter Adolfo Maresch, Benedicto Celso Benício Júnior, Luciano Inocência dos Santos e José Sérgio Gomes (suplente convocado).

Relatório

A matéria tratada no presente processo decorreu de formulário de pedido de restituição de tributos pagos a maior de IRPJ (fl. 01), protocolado em 13/12/2004, no importe de R\$ 114.721,10, em razão de diferencial de alíquota aplicável às sociedades prestadoras de serviços hospitalares, na apuração de seus impostos com base no lucro presumido, de modo que acompanhado do referido pedido creditório foram dispostas as razões do contribuinte no que tange a caracterização de suas atividades na forma versada pela Lei 9.249/1995 c/c IN 306, de 12 de março de 2003, bem como relatório dos períodos referendados no pleito de restituição e documentos contábeis e de recolhimento juntados neste processo (fls. 02 a 507).

Nesse ponto, constou da instrução processual os seguintes documentos: formulário de restituição (fl.01), petição de disposição das razões do pedido (fls. 03 a 22), documentos de representação da empresa (fls. 23 a 48), relatório de parcelamento (fls. 49 a 51), demonstrativos e planilhas de controle contábil não oficiais do período de 1997 a 2003 (fls. 52 a 65), guias de recolhimento do DARF autenticadas em cartório (fls. 66 a 85, 86 e 87/88), recibos de formulários de pedidos de compensação (fls. 85 e 87) e declarações de pessoa jurídicas retificadoras e originais – anos–calendário 1997 a 2003 (fls. 88 a 498), tela de controle de compensação (RFB-SIEF) e formulário de pedido de compensação (fls. 499 a 507).

Em 29/05/2007, o pedido de restituição em tela foi objeto de análise de auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, que em face da circunstância posta quanto à equiparação das atividades em testilha à prática de atividade hospitalar, para aplicação da alíquota de 8% ao invés de 32%, evidenciou que as declarações referentes aos anos 2004 e 2005, respectivamente, anos-calendários 2003 e 2004, com exceção do primeiro trimestre de 2005, o contribuinte houve por bem tributar as receitas auferidas com base no coeficiente de determinação da base de cálculo de 8%.

De forma breve, a conclusão do auditor fiscal incorreu no entendimento de que o tributo apurado não logrou extinguir a obrigação tributária, tendo em vista que o tributo pago foi insuficiente para tanto, denotando-se que o IRPJ decorreu de aplicação da aludida alíquota minorada e, conseqüentemente, encaminhou o processo para o departamento interno SEFIS para apuração da diferença evidenciada, a qual, por expressa determinação, caso ficasse confirmado procedesse ao lançamento de ofício dos créditos tributários.

Com isso, em 10/07/2007, o ora Recorrente recebeu a intimação, via postal, do Despacho exarado pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT, pelo qual foi dado ciência do indeferimento do pedido de restituição formulado e não homologada as declarações de compensação constantes nos presentes autos, nos seguintes termos:



2

De início, a definição do assunto tratado nos autos refletem normas gerais de direito tributário atinentes ao instituto da decadência tributária, bem como de normas interpretativas para aplicação da apuração do lucro pela sistemática presumida, do qual insurgiu o entendimento de ausência de créditos passíveis de compensação não homologada.

Assim, na fundamentação do referido despacho registrou-se a decadência do direito pleiteado, uma vez que considerando que parte dos pagamentos objetos do pedido de restituição foram realizada no período compreendido entre 10 de janeiro de 1997 a 12 de dezembro de 1999 (fls. 66 a 76) e que a protocolização do pedido de restituição foi realizada em 13 de dezembro de 2004, concluindo-se que ocorreu a decadência do direito de pedir restituição nos termos do art. 165 e do art. 168 da CTN.

Ainda, o despacho decisório assim pontuou:

“Ressalte-se que, no presente caso, a data da extinção dos créditos tributários é a da data dos respectivos pagamentos reclamados. Nesse sentido, vejamos o que dispões o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, in verbis:

“O artigo 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”.

No sentido do não provimento do pedido de restituição e compensação no concernente ao Lucro presumido, com base na equiparação da atividade e serviços hospitalares, para sujeitar-se a alíquota de 8%, restou expresso que

De modo a solucionar a questão, é oportuno transcrever o artigo 15 da Lei nº 9.249/95, com grifos de nossa autoria:

*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 dispositivo nos artigos 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 – 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 as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o dispositivo nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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

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

(...)

Como se observa, hospital é o estabelecimento onde se internam doentes para tratamento. Nesse estabelecimento, devem ser realizadas atividades essenciais, tais como: procedimentos médicos e cirúrgicos, serviços de radiologia, análise clínicas e laboratoriais, atividades farmacêuticas, etc; bem como atividades classificadas como auxiliares: serviços de hotelaria, lavanderia, cozinha, segurança, transporte de pacientes, etc.

(...)

Com efeito somente uma estrutura organizada com instalações físicas, equipamentos e recurso humanos, com condições apropriadas para assistência e internação de pacientes, visando a garantir-lhes um atendimento básico de diagnóstico e tratamento de saúde, com equipe de profissionais qualificados nas mais diversas áreas e que funcione de forma ininterrupta, justificaria o recebimento de um tratamento tributário diferenciado.

(...) A característica mais evidente do hospital é o caráter integral da assistência prestada em um complexo de atividades relacionadas à saúde.

Deste modo, após ampla explanação dos conceitos e interpretações quanto os serviços hospitalares, o aludido despacho decisório importou-se em indeferir os pedidos de restituição, com a conseqüente não homologação das declarações de compensação e a prosseguimento do débito tributário por meio de cobrança fiscal, sendo por fim proposto a análise dos períodos posteriores ao ano de 2004 que não fizeram parte do presente processo.

Em 27/07/2007, o Recorrente, tempestivamente, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 523 a 544) em face da decisão que indeferiu o seu pleito de restituição e compensação, consubstanciando suas razões nos seguintes termos:

- Prescrição Decenal: Aplicação da Lei Complementar 118/2005 e da nova interpretação aplicada ao CTN: “a norma é totalmente ilegal quanto interpretada mediante a luz de nosso ordenamento jurídico, como restará demonstrado.”;



- Do lançamento por homologação: iniciou com referência do artigo 142 do CTN, recorrendo, por conseguinte, a questão da competência privativa da Administração Pública na homologação do lançamento tributário, diferenciando as fases da obrigação tributária até o lançamento, bem como o momento posterior ao lançamento, dando ensejo ao entendimento de que os cinco anos deveriam ser contados a partir da homologação (“tese dos 5 mais 5”);

- Da ilegalidade do artigo 3º da Lei Complementar n.º 118/2005: neste tema, o Recorrente faz referência expressa ao artigo 165, I, do CTN, de modo com que conjugado com o disposto no artigo 168, do CTN, estabelece o direito do contribuinte pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos contados da extinção do crédito tributário. Para tanto, trouxe à baila entendimento de que o fator decisivo para o termo extinção trazido no verbete tributário referenda a “extinção do crédito”, e “não o pagamento indevido”. Com isso, ataca a nova interpretação constante na legislação complementar;

- Da nova posição do STJ: juntada coleção de jurisprudências a favor do defendido na peça recursal;

- Do direito – termo serviços hospitalares: neste tópico a abrangência da expressão em voga (serviços hospitalares) está na atividade do prestador e não da pessoa do prestador, de modo que o despacho decisório ousou afrontar, inclusive, o artigo 109 do CTN, inovando no conceito de atividade/serviço já referendado por outras áreas jurídicas. Ainda, sustenta que a Lei 9.249/1995, a IN SRF 306, amparam a sua manifestação. Fato é que aludiu, na peça protocolada, a revogação carreada pela IN SRF 480, com a atenção de que o veículo introdutor da nova norma (conceitual) foi inadequado, com afronta ao artigo 110 do CTN, pois tal alteração não está resguardada pela competência material das Instruções Normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

- Da Instrução Normativa n.º 539, de 25 de abril de 2005: tal instrução mais recente ampara a definição dada pelo contribuinte no seu pleito creditório;

- Da correção Monetária do crédito pleiteado: em suas razões, o Recorrente quer que no reconhecimento do crédito pleiteado, seja ele devidamente atualizado monetariamente;

- Do direito subjetivo à compensação dos créditos: sob todas as perspectivas postas nas razões manifestadas, prima o Recorrente pelo reconhecimento do crédito tributário passível de restituição e compensação, nos moldes do artigo 165 e do artigo 170 do CTN.

Em vista do exposto, o pedido do Recorrente resume-se à integral reforma do despacho decisório, tendo em vista que o crédito ora pleiteado demonstra-se inteiramente líquido e certo.

Somente para fazer referência, consta-se que das fls. 545 a 552 foram juntados os documentos de representação da empresa e das fls. 554 a 562 está a cópia do despacho decisório vergastado.

Às fls. 570 a 572 contam dos autos a petição em face das cobranças emitidas pela Secretaria da Receita Federal, encaminhado pelo Recorrente via sedex datado de 10/10/2007.



Desse modo, na apreciação da manifestação de inconformidade a DRJ/CPS, representada pela 2ª Turma da DRJ/CPS, apreciou as razões da manifestação proferindo o seu entendimento no acórdão n.º 05-20.020 (fls. 584 a 593), que estabeleceu o quanto segue:

- no tocante ao pedido de restituição, nos termos do artigo 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 anos, contados da data do pagamento.

Isso porque, mesmo com o entendimento exposto pela contribuinte de que prazo decadencial para o lançamento de 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 (5 mais 5) e da alegada ilegalidade da Lei Complementar n.º 118/2005, tal convicção não é a aplicada na esfera administrativa tributária, sendo certo que o presente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de normas tributárias.

- em relação à legislação tributária em análise da constitucionalidade e legalidade de lei, restou firmado que quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade ou legalidade das leis exorbitam a competência das autoridades administrativas, de modo que, elas devem cumprir o rigor da estrita legalidade, aplicando as normas em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada.

- no que versou sobre o IRPJ considerado devido, a apuração do lucro pela perspectiva presumida de recolhimento, 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 n.º 480/2004, com alteração dada pela IN SRF n.º 539/2005.

Desta forma, conclusivamente, o referido acórdão, por unanimidade, firmou entendimento no sentido de declarar a decadência do pedido de repetição do indébito dos recolhimentos efetuados anteriormente a 13/12/1999, indeferindo o pedido de restituição e compensação declaradas às fls. 499/507.

Com a ciência do aludido acórdão de fls., dado em 15/12/2007, o Recorrente ofereceu suas razões recursais (fls. 595 a 561), via sedex, para reverter o entendimento referendado pela 2ª Turma da DRJ/CPS, seguindo o delineamento posto na própria manifestação de inconformidade, vejamos:

- Do direito – termo serviços hospitalares: em voga (serviços hospitalares) está na atividade do prestador e não da pessoa do prestador, de modo que o tal conceituação deve ser interpretada à luz dos artigos 196 e 197 da Constituição Federal, que ainda ousou afrontar, inclusive, o artigo 100 e 110 do CTN, inovando no conceito de atividade/serviço já referendado por outras áreas jurídicas. Ainda, referenda o artigo 109 do CTN consignando que a legislação tributária apenas os efeitos tributários e não o conceito. De toda forma, refuta a interpretação dada pelo acórdão no tocante ao conceito de serviços hospitalares.

- Da compensação dos créditos: sob todas as perspectivas postas nas razões manifestadas em primeira instância, prima, o Recorrente, pelo reconhecimento do crédito tributário passível de restituição e compensação, nos moldes do artigo 165 e do artigo 170 do CTN.



- Prescrição Decenal: repisou na questão de que *“a norma é totalmente ilegal quanto interpretada mediante a luz de nosso ordenamento jurídico, como restará demonstrado.”*;

- Do lançamento por homologação: mais uma vez referendou o artigo 142 do CTN, discorrendo, por conseguinte, a questão da competência privativa da Administração Pública na homologação do lançamento tributário, diferenciando as fases da obrigação tributária até o lançamento, bem como o momento posterior ao lançamento, dando ensejo ao entendimento que os cinco anos deveriam ser contados a partir da manifestação de homologação (“tese dos 5 mais 5”);

- Da ilegalidade do artigo 3º da Lei Complementar n.º 118/2005: consoante constou da manifestação de inconformidade, o Recorrente faz referencia expressa ao artigo 165, I, do CTN, de modo com que conjugado com o disposto no artigo 168, do CTN, estabelece o direito do contribuinte pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos contados da extinção do crédito tributário. Para tanto, trouxe à baila entendimento de que o fator decisivo para o termo extinção trazido no verbete tributário referenda a “extinção do crédito”, e “não o pagamento indevido”. Com isso, ataca a nova interpretação constante na legislação complementar;

- Da nova posição do STJ: juntada coleção de jurisprudências a favor do defendido na peça recursal;

- Da correção Monetária do crédito pleiteado: em suas razões, o Recorrente quer que no reconhecimento do crédito pleiteado, seja ele devidamente atualizado monetariamente;

- Da competência do órgão administrativo para julgar a inconstitucionalidade dos atos normativos: neste tópico, alega o Recorrente que o não conhecimento de matéria inconstitucional implica em cerceamento de defesa, causando afronta a direitos e garantias constantes na Constituição Federal, inclusive, dando ensejo a afrontas maiores de princípios constitucionais garantidos aos contribuintes.

Por todo o exposto, o pedido do Recorrente resume-se à integral reforma do v. acórdão prolatado pela 2ª Turma da DRJ/CPS, tendo em vista que o direito de restituição encontra-se devidamente amparado e fundamentado na forma constante na sua peça recursal.

Por fim, foram acostados ao recurso voluntário documentos de comprovação da legitimidade de representação processual pelo Recorrente, cópia das identidades dos procuradores, cópia de documentos societários, cópia de procuração e cópia do despacho decisório refutado (fls. 622 a 647).

É o relatório.



Voto

Conselheira - Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Relatora

O recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade, sendo que dele tomo conhecimento.

Trata o processo de pedido de restituição de recolhimento indevido e aplicação de alíquota para sociedades que prestam serviços hospitalares, anos-calendários 1997 a 1999 e 2000 a 2004.

De início, preliminarmente, importa pontuar que parte do período constante do pleito creditório do ora Recorrente encontra-se atingido pela prescrição tributária.

Isso porque, para os recolhimentos indevidos efetuados no período de 10 de janeiro de 1997 a 12 de dezembro de 1997, não há direito que socorra o pleito creditório que invoca o Recorrente, posto que o lapso temporal de 5 (cinco) anos contados do pagamento afasta a pretendida restituição, no exato molde constante nos artigos 165 e 168, do Código Tributário Nacional, e entendimento deste Conselho de Contribuintes, que ora transcrevo *in verbis*:

“Artigo 165. O sujeito passivo tem direito,, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributável aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

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

I – nas hipóteses do inciso 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.”



Se a autoridade fiscal tem cinco anos para rever o lançamento por homologação também é cediço que tem apenas os mesmos cinco anos para alterar esse lançamento tanto para mais quanto para menos, ou seja, tanto para cobrar do contribuinte a diferença de tributo não pago como também para devolver-lhe o tributo que eventualmente, após análise administrativa, entenda-se indevido ou a maior. Não cabe reparo portanto nesta esfera administrativa à ação fiscal que obedeceu o prazo legal de cinco anos, de sua competência, para não admitir o pedido de restituição. Esse entendimento encontra eco na jurisprudência administrativa majoritária deste Conselho.

Com relação aos pedidos de restituição relativos a pagamentos efetuados até 12/12/1997 resta prescrito o direito à compensação na esfera administrativa e portanto nesse quanto mantenho a decisão recorrida da Delegacia Regional de Julgamento.

No que tange aos demais períodos com pedido de restituição não prescrito ou decaído, cabe avaliar se o contribuinte teria obrigação de pagar imposto pelo lucro presumido conforme o percentual de receita bruta de 32% ou 8%: a alíquota de 8% da receita bruta, favorecida, aplica-se a serviços hospitalares e está versada na Lei 9.249/1995, já a alíquota de 32% da receita bruta é aplicável a outros serviços que não hospitalares; ambas alíquotas atinentes à opção da apuração do imposto de renda pelo Lucro Presumido. Em relação ao mérito, vejamos.

O artigo 15, § 1º, III, a, da Lei n.º 9.249/95 e artigo 20 da Lei n.º 9.245/95, ao fixar alíquota favorável aos serviços hospitalares (faço referencia aos 8%), estabeleceu um tratamento favorecido com cognição objetiva, ou seja, dado a qualquer contribuinte em função dos serviços prestados – serviços hospitalares - e não de quem os presta – hospitais. Já que a cognição é objetiva, cabe avaliar o conceito do que se insere no escopo de serviços hospitalares, que podem ser desempenhados tanto por hospitais quanto por empresas auxiliares de saúde que trabalham genericamente em conjunção de esforços com hospitais: clínicas e laboratórios.

Em Nota Técnica 20/2002 e conforme Portaria GM 1.884 de 11/11/1994, o Ministério da Saúde definiu o conceito de serviços hospitalares como uma ou mais combinações das *atividades de promoção, prevenção e vigilância à saúde da comunidade; atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial; atendimento imediato de assistência à saúde; prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação por período superior a 24 horas ou atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado de saúde*. O conceito é aplicado portanto a todos aqueles serviços voltados à promoção da saúde, exceto os serviços meramente médicos. Nota-se que as referências feitas à promoção da saúde também englobam os serviços denominados de análises clínicas e laboratoriais, como serviços de diagnóstico e reconhecimento efetivo do estado de saúde.

Esse entendimento técnico do órgão competente foi transcrito na Instrução Normativa 306 de 12/03/2003 da própria Secretaria da Receita Federal, que no fim concordou ser a Recorrente estabelecimento que presta serviços hospitalares nos termos do seu artigo 23. Esse entendimento traduz a mais pura extensão do artigo 6º da Constituição Federal de 1988 e essa mesma esteira acompanha a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, citada pelo julgamento do Recurso Especial - REsp 951.251 – PR –, que apreciou a matéria de forma definitiva, estancando as diversas formas de interpretação sustentada em relação à matéria do incentivo.



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. 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. Observação de que o Acórdão recorrido é anterior ao advento da Lei nº 11.727/2008.
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 transmudar 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



As numerosas e sucessivas tentativas da autoridade fiscal de definir melhor conceito aos serviços hospitalares, por Atos Declaratórios, Soluções de Consulta e Instruções, trouxeram invariavelmente a cada tentativa um novo conceito diferente do anterior. Buscaram também trazer a aplicação da lei para o campo subjetivo, traduzido em diversas condições que precisariam ser atendidas pelo prestador do serviço para qualificar-se ao percentual de 8%. Como o percentual não depende de quem presta o serviço, mas sim da natureza do serviço prestado, em minha visão, essa regulamentação não cumpre o fim para o qual se propôs. A disparidade dessas diversas interpretações fiscais entre si e delas com a interpretação do Ministério da Saúde demonstram, no máximo, que haveria dúvida quanto ao conceito de serviços hospitalares.

Determinam os artigos 107 a 111 do Código Tributário Nacional, acerca da interpretação de Lei tributária:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Então, a Lei tributária deve ser interpretada na esteira do artigo 6º da Constituição Federal no melhor entendimento do Ministério da Saúde quanto ao conceito de serviços hospitalares. Isso está em linha com os princípios gerais de direito tributário, qual seja, o princípio da legalidade e capacidade contributiva, sendo a interpretação mais objetiva, transparente, juridicamente segura e equitativa da norma em questão.

Não seria equitativo dar aos hospitais, com maior porte financeiro, um favorecimento tributário face às clínicas e outras entidades auxiliares da saúde, que competem

no mesmo mercado de diagnóstico e assistência à saúde, sob pena de criar, por vias tributárias, vantagem competitiva aos hospitais e influência na concentração do mercado, em nada auxiliando a livre competição, melhoria e expansão dos serviços de assistência à saúde da população em geral, no melhor interesse público. Esse tipo de distinção subjetiva parece contraditório ao melhor entendimento objetivo da norma tributária de dar a todos os serviços de assistência à saúde, pela função social que desempenham, sem distinção, um tratamento tributário mais benéfico que os demais serviços.

Desta forma, entendo que os serviços prestados pelo Recorrente estão contidos e amparados na definição do artigo 6º da Constituição Federal, de forma que os serviços hospitalares devem ser entendidos como aqueles que se vinculam às atividades voltadas ao diagnóstico e assistência ao paciente, mesmo aqueles que não necessariamente são prestados no interior dos estabelecimentos hospitalares. Além disso, vale observar que a própria Secretaria da Receita Federal, pela Instrução Normativa 306/03, reconheceu, embora por breve período dentro do período em questão, que o laboratório de análise clínica é entidade que presta serviços hospitalares. Vale observar que tal interpretação foi dada à mesma e única Lei aplicável a todo o período aqui discutido.

Nestes termos, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter a decisão da Delegacia Regional de Julgamento quanto à decadência/prescrição dos pedidos de restituição/compensação relativos aos recolhimentos efetuados até 12/12/1999, para acolher e dar provimento na parte restante ao recurso voluntário.



LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA