



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

Processo nº 10830.907606/2011-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1001-000.475 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 13 de abril de 2018
Matéria IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES HOSPITALARES.
Recorrente OCC - ONCOLOGIA CLINICA DE CAMPINAS SOCIEDADE EMPRESÁRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO LUCRO PRESUMIDO - ATIVIDADES HOSPITALARES
ANOS-CALENDÁRIO 2003, 2004, 2005, 2006
DIPJ RETIFICADORA.

A DIPJ retificadora, por si só, não se constitui em instrumento hábil para a exigência dos valores nela informados. A DCTF é que se constitui, de fato, em confissão de dívida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edgar Bragança Bazhuni, Eduardo Morgado Rodrigues, Lizandro Rodrigues de Sousa e José Roberto Adelino da Silva

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que por unanimidade de votos julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente, não reconhecendo o seu direito creditório.

Por economia processual passo transcrevo parcialmente o relatório elaborado pela DRJ, *in verbis*:

“O interessado transmitiu a Dcomp nº 25365.47183.161007.1.3.040480, visando compensar os débitos nela declarados com crédito relativo a pagamentos indevidos ou a maior do IRPJ;

A DRF/Campinas/SP emitiu Despacho Decisório eletrônico, no qual não reconhece o direito creditório e não homologa as compensações pleiteadas;

A empresa apresenta manifestação de inconformidade na qual alega, em síntese, que:

a) DA INEFICÁCIA DO DESPACHO DECISÓRIO REFUTADO;

b) DA NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA ALTERAR A APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DA PESSOA JURÍDICA;

c) SERVIÇOS HOSPITALARES – POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 8% NA APURAÇÃO DE IRPJ PELO LUCRO PRESUMIDO – LEI Nº 9.249/95, Art. 15, § 1º, III, “a”;

d) DO PAGAMENTO INDEVIDO DE IRPJ E A POSSIBILIDADE DE SE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO;

É o breve relatório.”

A DRJ de Juiz de Fora (MG) julgou improcedente a impugnação, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

DIPJ RETIFICADORA.

A DIPJ retificadora, por si só, não se constitui em instrumento hábil para a exigência dos valores nela informados.

IRPJ E CSLL. LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES HOSPITALARES.

A expressão “serviços hospitalares” somente abrange aqueles prestados por estabelecimentos qualificados como “hospital”, portanto, somente esses podem apurar o lucro presumido no percentual de 8% da receita bruta.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

No Recurso faz extenso arrazoado sobre os motivos pelo qual o acórdão exarado pela DRJ não deve prosperar, reiterando em seguida as alegações feitas por ocasião da sua manifestação de inconformidade e, no fim, pugnando pelo provimento do seu Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Roberto Adelino da Silva - Relator

O presente processo trata-se de retorno de diligência, conforme decisão deste egrégio Conselho, em 27/11/2014.

Por economia processual reproduzo parcialmente o voto do relator:

O Recurso é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

Vejam os o diploma legal em questionamento:

“Art. 22. O art. 20 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

Parágrafo único. A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres." (NR)

Passo portanto a análise do mérito. Para tanto colaciono o dispositivo questionado, constante da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III

do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)”

Reproduzindo também o dispositivo referente ao IRPJ, o qual ampara a CSLL:

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

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

[...]

III trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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

[...]

Como de plano se observa, a Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, promoveu alteração no sentido de adicionar atividades específicas no rol de exceções à aplicação da alíquota de 32%, sem adicionar contudo, os serviços radiológicos.

Ocorre que tal alteração não afeta o caso em tela em virtude de:

(I) não servir de caráter expressamente interpretativo para o termo “serviços hospitalares”, fato que poderia ensejar a retroatividade nos termos do art. 106, I, do Código Tributário Nacional; e

(II) vir após a ocorrência dos fatos geradores que lhe deram causa (anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006).

Portanto, da análise deve-se verificar o texto legal vigente à época dos fatos geradores, que era “prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares”.

Neste prisma, a Recorrente entende prestar serviços hospitalares e, nesta condição, entende que nos fatos geradores supra estaria na regra de exceção à aplicação da alíquota de presunção de lucro a 32%.

Confrontada com idêntica situação, o STJ através do REsp nº 859.574, de relatoria do Ministro Castro Meira, julgado em

23/06/2009 se pronunciou no sentido de se interpretar o termo “serviços hospitalares” objetivamente. No voto do Ilustre Ministro, que também citou precedente do decidido no REsp 951.251/PR, concluiu-se o seguinte:

... a Seção decidiu que o benefício fiscal de redução de base de cálculo foi concedido de modo objetivo, pois leva em consideração o serviço prestado e não a natureza ou estrutura do prestador. Nesses termos definiu-se que a alíquota reduzida beneficia todos os prestadores de serviços tipicamente hospitalares – que são aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, independentemente da complexidade ou da estrutura para internação de pacientes.

A mens legis da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador capacidade de realizar internação de pacientes, mas, sim, à natureza da atividade desempenhada.

No julgamento citado, excetuaram-se, apenas, as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

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

No caso, trata-se de entidade que presta serviços de radiologia, ultrassonografia e diagnóstico por imagens dentro do Hospital Geral pertencente à Associação de Caridade Santa Casa do Rio Grande, que não possui esses serviços e, portanto, os terceiriza à recorrente.

Não se trata de simples consulta médica, mas de atividade que se insere, indubitavelmente, no conceito de “serviços hospitalares, já que demanda maquinário específico, geralmente adquirido por hospitais ou clínicas de grande porte.”

É importante deixar consignado – por sugestão do Min. Teori Zavascki no julgamento do REsp 951.251/PR – que a redução da base de cálculo somente deve favorecer a atividade tipicamente hospitalar desempenhada pela recorrente – especificamente a prestação de serviços de radiologia, ultrassonografia e diagnóstico de imagens –excluídas as simples consultas e outras atividades de cunho administrativo.

[...]

(Grifou-se)

Retornando a matéria ao pleito do STJ, decidiu este pacificar seu entendimento no julgamento do REsp nº 1.116.399/BA, quando aplicou o regime do art. 543C do Código de Processo Civil, representativo da controvérsia, 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 543C 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 951.251PR, 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 543C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.

(REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 24/02/2010)

Tal decisão ainda foi consolidada pelo julgamento de Embargos Declaratórios, cuja ementa também transcrevo a seguir, por adicionar elementos interessantes, em especial, a inaplicação do conceito de “serviços hospitalares” para “consultas médicas”, vejamos:

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.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando o provimento jurisdicional padece de omissão, contradição ou obscuridade nos ditames do art. 535, I e II, do CPC, bem como para sanar a ocorrência de erro material.

2. A parte embargante aduz que há no acórdão embargado, basicamente, três questões a serem esclarecidas, quais sejam: (i) a atividade de consulta médica realizada no interior dos hospitais por profissionais com vínculo com a instituição deve ser conceituada como serviços hospitalares para efeito de beneficiar-se da redução da base de cálculo?; (ii) estão (ou não) abrangidas pelo benefício fiscal as consultas médicas prestadas

em consultório médico não localizado no interior do hospital, mas com prestação de serviços que não a simples consulta médica?; e (iii) as consultas médicas prestadas em consultório médico de forma exclusiva se incluem no benefício?

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, § 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 951.251PR, 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." 6. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2010, DJe 29/09/2010)

Como se observa, o entendimento jurisprudencial de "serviços hospitalares" ficou consolidado em sentido amplo, relacionando-se ao serviço prestado, e não à natureza ou a estrutura do prestador. A interpretação do dispositivo, portanto, é objetiva.

Ressalte-se que o CARF se sujeita ao definido nos termos do art. 543C do Código de Processo Civil, nos termos da Portaria CARF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Art. 62A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C 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.

A contrario sensu, a DRJ havia entendido pela aplicação temporã dos fatos geradores, à luz das Instruções Normativas vigentes a cada tempo, que vinham restringindo o conceito de serviços hospitalares.

“Seguindo este raciocínio, pacificou-seno âmbito da administração tributária federal o entendimento de que serviços hospitalares são aqueles prestados em decorrência da internação e tratamento de doentes ou aqueles que necessitam de intervenções cirúrgicas em hospitais. Não se consideram como tais, para os fins específicos da tributação pelo imposto de renda e CSLL das pessoas jurídicas, mormente no regime do lucro presumido, os serviços ambulatoriais, os meros serviços de clínica médica, de exames clínicos, de análises clínicas (laboratoriais, radiológicas, ecográficas, de ressonância magnética, de tomografia computadorizada, etc.), de clínica odontológica que não necessitam de um complexo hospitalar, ou seja, dos recursos materiais e humanos próprios de um hospital, inclusive para promover a internação dos pacientes.

Não bastassem estes argumentos, outra justificativa que aponta a intenção do legislador em distinguir, para fins tributários, os serviços profissionais de médico dos serviços hospitalares encontra-se no custo suportado pelas pessoas jurídicas que atuam no ramo da saúde.

Com efeito, os custos e despesas operacionais dos hospitais são bem superiores aos de outros serviços médicos/odontológicos/psicológicos prestados em clínicas, consultórios médicos e laboratórios, o que fundamenta a diferenciação de percentual adotada pela lei para fixação do lucro presumido da pessoa jurídica.

De fato, aos custos dos serviços prestados por hospitais, além dos gastos dos profissionais especializados e dos materiais empregados no atendimento, somam-se, permanentemente, os custos de hotelaria, alimentação, enfermagem, lavanderia e pesquisa, além do que devem abranger o estado de prontidão para o atendimento a possíveis situações de emergência (atendimento 24 horas).

Este, pois, é o sentido teleológico da norma: considerar como base de cálculo do imposto de renda uma porcentagem menor da receita bruta para quem atua no ramo de serviços hospitalares em relação aos serviços médicos ou odontológicos em geral, uma vez que seus custos são bem superiores aos serviços prestados em clínicas, ambulatórios, consultórios médicos ou laboratórios.

Claro está, mais uma vez, a especificidade do conceito de serviços hospitalares para fins do artigo 15, III, a, in fine, da Lei nº 9.249/95.

A INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 306/2003 E A PORTARIA GM Nº 1.884/1994

À época dos fatos, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil solicitou parecer ao Ministério da Saúde a respeito do conceito de “serviços hospitalares” com o desiderato de esclarecer caso concreto em solução de consulta a ela formulada, cuja resposta

consubstanciada na Nota Técnica CGPI/DP/SIS/MS nº 020, de 18 de fevereiro de 2002, assim concluiu a questão:

Conforme exposto acima podemos concluir que as definições sobre serviços hospitalares e serviços pré-hospitalares devem ser elaboradas a partir da normatização atualmente vigente, podendo-se resumir da seguinte forma:

SERVIÇOS HOSPITALARES: para a verificação de serviços hospitalares, deve-se avaliar se no caso concreto a pessoa jurídica exerce uma das seguintes atribuições: i) promoção, prevenção e vigilância à saúde da comunidade; atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial; ii) atendimento imediato de assistência à saúde: prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação por período superior a 24 horas; iii) atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde. Em face dessas conclusões, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa SRF nº 306/2003, acolheu o posicionamento externado na Nota Técnica CGPI/DP/SIS/MS nº 020/2002, ao estabelecer em seu art. 23, as hipóteses em que os serviços prestados por determinadas pessoas jurídicas poderão ser considerados como serviços hospitalares, para os fins previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95. Eis o teor do dispositivo:

Art. 23. Para os fins previstos no art. 15, § 1º inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, poderão ser considerados serviços hospitalares aqueles prestados por pessoas jurídicas, diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

I – realização de ações básicas de saúde, compreendendo as seguintes atividades:

(...)

II – prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial, compreendendo as seguintes atividades:

(...)

III – prestação de atendimento imediato de assistência à saúde, compreendendo as seguintes atividades:

(...)

IV – prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação, compreendendo as seguintes atividades:

(...)

V – prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades:

(...)

Frise-se: para que sejam considerados hospitalares, exige-se que os serviços descritos nos incisos do art. 23 da IN SRF 306/2003 sejam prestados por estabelecimentos que possuam estrutura física condizente com as atividades que desempenha.

Para que se verifique isso, faz-se necessária a apresentação de provas que demonstrem que os estabelecimentos cumprem as condições exigidas em lei para ser considerado como estabelecimento assistencial de saúde (EAS).

Neste ponto, a Portaria GM nº 1.884/94 disciplinou sobre a organização físico-funcional dos estabelecimentos assistenciais de saúde, determinando quais as condições necessárias exigidas para que um estabelecimento possa prestar serviço hospitalar.

Lembre-se, ainda, que o caput do art. 23 da IN SRF nº 306/2003, exige que o estabelecimento assistencial de saúde possua estrutura física condizente com as atividades que desempenha, sendo obrigatório, portanto, oferecer os seus serviços de maneira plena e integral. Além disso, é imprescindível a pessoa jurídica contar com todas as instalações e os equipamentos adequados para a prestação do serviço hospitalar equiparado, devendo estar apta a prestar os serviços necessários para os quais foi criada e executá-los em local onde se encontram seus equipamentos, materiais, mão-de-obra especializada, etc., os quais justificam os custos assemelhados à atividade hospitalar.

Se, porventura, o contribuinte tão somente dispensa atendimentos superficiais, sendo incapaz de propiciar o efetivo diagnóstico e tratamento de seus pacientes, conclui-se que ela não possui uma estrutura capaz de usufruir os proveitos fiscais em análise.

Aduziu, portanto, que a definição de empresário e sociedade empresária não se coaduna como elemento de empresa pela simples prestação de serviços profissionais na área médica, afastando pelas características estruturais o contribuinte da condição de estabelecimento hospitalar de que trata a lei.

Ora, como já abordado, o STJ decidiu que o termo “serviços hospitalares” deve ser analisado objetivamente. No caso, houve uma interpretação subjetiva, levando-se em conta outros fatores que não se relacionam à prestação do serviço, mas à estrutura e outras condições do estabelecimento, restringindo sua aplicação ao caso.

Neste estigma, é oportuno ressaltar que este Conselho não se submete aos atos da Secretaria da Receita Federal, que é parte interessada na arrecadação, mas deve atenção ao conteúdo estabelecido por leis, decretos, tratados ou acordos internacionais, nos termos da Portaria CARF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

Assim, é de se afastar a interpretação restritiva emanada através do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, bem como, as Instruções Normativas SRF nº 306, de 12 de março de 2003, nº 480, de 15 de dezembro de 2004 e nº 539, de 25 de abril de 2005, que não se coadunam ao conceito objetivo de “serviços hospitalares” e se apegar ao precedente jurisprudencial representativo da controvérsia emanado pelo STJ supracitado.

Por derradeiro, ainda que possam haver discussões, vale colacionar decisões deste Conselho já levadas a efeito nesta matéria que consolidam a interpretação esposada:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2002, 2003, 2004, 2005

SERVIÇOS HOSPITALARES. ESPÉCIE DE SOCIEDADE. HIPÓTESE NÃO PREVISTA EM LEI. PERCENTUAL DE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO.

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). Para a empresa que presta “serviços hospitalares”, o percentual de apuração do lucro presumido sobre as receitas da atividade, para os anos de 2002 a 2005, é de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, consoante arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95.

(Acórdão nº 1202000.584,

Relator Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Segunda Câmara, Primeira Seção, julgado em 04/10/2011)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:

2004, 2005, 2006

LUCRO PRESUMIDO. CLÍNICA DE DIAGNÓSTICOS. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE

No julgamento do Recurso Especial nº 1.116.399BA (2009/00064810), havido na sistemática dos recursos especiais repetitivos, o STJ decidiu, com a ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727 de 2008 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, 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), excluindo-se, contudo, as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele.

(Acórdão nº 1103000.552,

Relator Conselheiro Jose Sergio Gomes,

Primeira Câmara, Primeira Seção, julgado em 04/10/2011)

Assim a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei nº 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 menor percentual estimado de lucro, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Para a empresa que presta "serviços hospitalares", o percentual de apuração do lucro presumido sobre as receitas da atividade é de 12% para a CSLL, consoante o art. 20 do mesmo diploma legal.

Apesar de tudo o que foi dito o julgamento do presente processo necessita de uma instrução complementar para que se verifique a natureza do serviço prestados no período em que os créditos foram apurados. Isto posto, voto pela conversão do presente processo em diligência para que a Delegacia de origem verifique:

a) através das notas fiscais de saída a natureza dos serviços que estão sendo faturados;

b) a existência de ativos, próprios ou alugados de terceiros, condizentes com a prestação de serviços que tenham custos diferenciados em relação à simples consultas;

c) demais elementos julgados pertinentes que possam esclarecer a natureza das receitas auferidas pela ora Recorrente, bem como o coeficiente para presunção do lucro.

Reproduzo a seguir, resumidamente, o relatório da diligência realizada pela unidade de origem:

Portanto à luz da interpretação da forma objetiva, qual seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte, conclui-se que, de acordo com os documentos e informações disponibilizadas referente ao período diligenciado (2003 a 2006), há fortes indícios que a mesma tenha prestado serviços relacionados ao tratamento de quimioterapia, com equipamentos específicos (de quimioterapia), possuindo custos diferenciados do simples atendimento médico, e os indícios também apontam que a mesma exerceu (no período) atividade tipicamente hospitalar.

A análise da rubrica “Honorários Médicos” não foi conclusiva devido a especificidade e a natureza da prestação de serviços de quimioterapia, ficando a cargo do julgador o que entender ser correto.

Embora, em sua conclusão, o agente tenha mencionado que a análise da rubrica “honorários médicos” não tenha sido conclusiva e que ficaria a cargo do julgador o que “entender ser o correto”, no próprio relatório da diligência efetuada há a menção de que os honorários são uma parte pequena do faturamento da clínica, conforme reproduzo:

Das informações e documentos coletados não temos como estabelecer se os “Honorários Médicos” teriam sido consultas médicas dissociadas ou não do tratamento de quimioterapia.

O que é cediço é que os “Honorários Médicos” constituem uma parcela menor do faturamento da clínica, e que devido as características e as especificidades da prestação de serviços de quimioterapia, é bem plausível que estejam relacionados com o tratamento como um todo.

Portanto, por todo o exposto, como indica, claramente, o resultado da diligência, fica evidente que os serviços prestados pela recorrente foram de natureza hospitalar.

Entretanto, observa-se que na correspondente sessão de julgamento, cujo processo foi convertido em diligência, não foi tratado o fato de a Recorrente apenas ter retificado a DIPJ, originalmente, entregue, sem ter efetuado a correspondente retificação da DCTF que, como bem afirmou a autoridade julgadora de primeira instância.

Em seu recurso voluntário, a recorrente alegou, além das questões relativas à sua atividade, já tratadas acima, que:

- *o erro de fato no preenchimento da DCTF não poderá, à luz da verdade real, obstar o direito à restituição e compensação do crédito de IRPJ indevidamente recolhido.*

Subsequentemente, em uma petição, anexada aos autos, a recorrente alega de acordo com o Parecer Normativo COSIT 2/2015 “a não retificação da DCTF não impede que o crédito informado seja comprovado por outros meios”.

Na verdade, o referido parecer normativo indica o contrário, como veremos mais adiante.

No entanto, é cediço que a DCTF constitui-se, de fato, em confissão de dívida (constitui o crédito tributário) e não a DIPJ, como já decidido em outras sessões nesta turma..

Reproduzo aqui parte da decisão da DRJ:

Como se pode verificar não consta na IN SRF nº 127/98, que cuida da DIPJ, dispositivo segundo o qual o saldo a pagar, relativo aos débitos apurados, será inscrito em Dívida Ativa, tal como consta nos atos que cuidam da DCTF, especialmente no art. 1º da IN SRF 077/98, que transcrevo:

Art. 1º Os saldos a pagar, relativos a tributos e contribuições, constantes da declaração de rendimentos das pessoas físicas e da declaração do ITR, quando não quitados nos prazos estabelecidos na legislação, e da DCTF, serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União. (grifei)

Assim temos que a DIPJ é uma declaração meramente informativa, enquanto a DCTF constitui-se em confissão de dívida, o que torna sem efeito a alegação da necessidade de lançamento tributário.

O Parecer Normativo COSIT nº 2/2015, assim dispõe:

3- É possível o reconhecimento do crédito com base em provas ou indícios sem a retificação da DCTF? Não. A DCTF é confissão de dívida, portanto sua retificação é imprescindível para o reconhecimento do crédito. A existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento do pedido.

A súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça - STJ assim enunciou:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva

