



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

Processo nº 10830.912952/2012-09
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1802-000.609 – 2ª Turma Especial**
Data 27 de novembro de 2014
Assunto CSSL
Recorrente OCC - ONCOLOGIA CLÍNICA DE CAMPINAS SOCIEDADE EMPRESÁRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em CONVERTER o processo em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Correa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Junqueira Carneiro Leão - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Henrique Heiji Ermano, José de Oliveira Ferraz Correa e Nelso Kichel. Ausente justificadamente o conselheiro Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira.

Relatório

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

Por economia processual passo a adotar o sucinto relatório elaborado pela DRJ, *in verbis*:

“Trata o presente processo de despacho decisório eletrônico (fl. 50), no qual a compensação realizada no Per/Dcomp nº 28546.77777.130910.1.2.04-4048, pela empresa acima identificada, não foi homologada por inexistência/insuficiência do crédito compensado, haja vista o pagamento relativo ao DARF ali discriminado, foi integralmente utilizado para quitar débito do CSLL, PA 31/12/2005, não restando saldo disponível.

A contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 18/12/2012 (AR fl. 56). Inconformada, por intermédio de seu procurador (Gustavo Froner Minatel), apresentou manifestação de inconformidade (fls. 2 a 16) em 16/01/2013, na qual transcreve os fatos, dispositivos da legislação tributária e, em síntese, argumenta o seguinte:

- inicialmente no trimestre em análise apurou débito de CSLL, quitado da seguinte forma: (i) parte por retenções sofridas; e (ii) parte com DARF;

- revendo a apuração da CSLL, constatou que estava aplicando o percentual incorreto de presunção do lucro (32%), tendo em vista sua atividade ser enquadrada como serviços hospitalares, previsto no art. 15, §1º, III, combinado com o art. 20 da Lei nº 9.249/95. Diante do equívoco, aplicou o percentual correto (12%), e apurou CSLL devida de no trimestre, resultando pagamento a maior, e retificou a DIPJ do período para demonstrar o valor correto da CSLL;

- do valor pago, parte foi utilizada para liquidar a CSLL devida no trimestre e o restante pago a maior, pediu a restituição. No entanto, a DRF/Campinas indeferiu o pedido de restituição no despacho decisório, em flagrante desrespeito à legislação tributária, especialmente a que trata de necessidade de lançamento e de restituição (Arts. 142 e 165 do CTN) devendo ser reformado, porque não foi

considerado a DIPJ retificadora apresentada antes da emissão do despacho decisório;

- a autoridade fiscal não pode, a seu critério, efetuar lançamento ou deixar de fazê-lo, porque sua atividade é vinculada e obrigatória. Com efeito, o artigo 15, parágrafo 1º, Inciso III, alínea "a" da Lei nº 9.249/951, vigente à época dos fatos, determinava que os prestadores de serviços hospitalares poderiam utilizar na apuração da CSLL na sistemática do lucro presumido percentual de 12% sobre a receita bruta (art. 20 da Lei 9.249/95);

- apesar da clareza na redação no que concerne à aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta na prestação de serviços hospitalares, o legislador não definiu o que seriam considerados serviços hospitalares para fins de aplicação do aludido percentual, questão essa central para o deslinde da controvérsia ora analisada;

- na busca de uma interpretação do alcance da norma, foram editados pela Receita Federal do Brasil uma série de atos normativos para regulamentar a questão e tentar definir o que seriam "serviços hospitalares", sendo o primeiro deles a IN SRF nº 306/2003 que em seu artigo 23 conceituou "serviços hospitalares" para fins do disposto no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95;

- a sua atividade estava expressamente listada no artigo 23, inciso V, alíneas "i" e "k", da IN SRF nº 306/2003, vigente à época dos fatos, e atendia a todos os requisitos mencionados no referido dispositivo, vez que os serviços eram prestados por pessoa jurídica que possuía estrutura física condizente para a execução e desenvolvimento das atividades de radioterapia e quimioterapia, tanto que autorizado seu funcionamento pela ANVISA, o que confirma a aplicação do percentual de 12% na apuração da base de cálculo da CSLL apurado no ano-calendário de 2004;

- assim, com base no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95 (redação original), confirmada pela IN SRF nº 306/03, refez o cálculo da CSLL de 2004, aplicando o percentual de 12% e constatou recolhimento a maior, devendo assim o crédito ser reconhecido e o pedido de restituição integralmente deferido;

- diante de apuração, não desconstituída pelo Fisco, os valores de CSLL recolhidos a maior caracterizam-se indébitos tributários, pois extrapolam o critério quantitativo da sua base de cálculo. Nesse sentido, são esclarecedoras as palavras do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho.

No PEDIDO, requer seja conhecida a Manifestação de Inconformidade, declarando-se a ineficácia da decisão, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório com a consequente restituição do valor pleiteado, acrescido de juros SELIC, nos termos da legislação de regência.

É o breve relatório.”

A DRJ de Brasília (DF) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS.

Para serem considerados serviços hospitalares, as atividades dos contribuintes que desejem usufruir do benefício legal de redução de alíquota, em face da legislação tributária de regência e orientação traçada pela Administração tributária, devem atender cumulativamente todas às exigências e/ou requisitos previstos nos normativos, devidamente comprovada mediante documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Dessa decisão da qual tomou ciência em 05/11/2013, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 04/12/2013.

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 Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Relator.

O Recurso é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

A presente lide consiste na interpretação da Delegacia da Receita Federal em Brasília que entendeu que a contribuinte, optante pelo lucro presumido, deveria utilizar o percentual de lucro de 32% sobre sua receita bruta de prestação de serviços hospitalares, portanto divergente do percentual de 12%, o qual a contribuinte utilizou entendendo ser pertinente às suas atividades.

De acordo com o entendimento da fiscalização, a Lei nº 10.684/2003 criou a alíquota de 32% para a apuração da CSLL para as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido, enquadradas na mesma situação da contribuinte, embora a mesma tenha continuado a utilizar a alíquota de 12%.

Vejamos 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;~~

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 (ano-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. 543-C 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 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.

(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 951.251-PR, o eminente Ministro Relator afirmou que: "Não há que se estender o benefício aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico." 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. 543-C do Código de Processo Civil, nos termos da Portaria CARF nº 256, de 22 de junho de 2009:

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

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-se no 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:

$$(\dots)$$

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

$$(\dots)$$

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

$$(\dots)$$

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

$$(\dots)$$

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 1202-000.584, 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 1103-000.552, 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 para ora Recorrente, bem como o coeficiente para presunção do lucro.

Concluída a diligência fiscal, a DRF deverá intimar a Recorrente para, querendo, se manifestar e lavrar relatório circunstanciado, pormenorizado e conclusivo dos resultados apurados.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Junqueira Carneiro Leão