



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

**Processo n°** 10835.901959/2009-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.211 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de fevereiro de 2018  
**Matéria** PER/DCOMP - PAGAMENTO A MAIOR  
**Recorrente** INSTITUTO DE RADIOLOGIA DE PRESIDENTE PRUDENTE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2000

**SERVIÇOS HOSPITALARES CARACTERIZAÇÃO**

À luz do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, a expressão “serviços hospitalares” para fins de quantificação do lucro presumido por meio do percentual mitigado de 8%, inferior àquele de 32% dispensado aos serviços em geral, deve ser objetivamente interpretado e alcança todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas, como clínicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito da recorrente de tributar suas receitas em relação ao IRPJ e à CSLL, pelas alíquotas reduzidas de 8% e 12% respectivamente, na forma Lei nº 9.249/95, art. 15, III, "a" e art. 20.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto- Relator.

Participaram do presente Julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin,

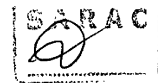
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Leticia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

## Relatório

Trata o presente processo de PER/DCOMP apresentado pela empresa no qual solicita a compensação de pretensos créditos relativos a pagamento a maior de IRPJ/CSLL. A origem dos créditos, consoante informado pelo recorrente desde sua impugnação, baseiam-se no entendimento que, sendo empresa prestadora de serviços de radiologia, estes seriam equivalentes aos serviços hospitalares prestados e, assim, ao invés de estar sujeito às alíquotas de lucro presumido no percentual de 32%, estaria submetida às alíquotas de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

A compensação não foi homologada pela Delegacia de Origem com base na seguinte alegação:

### Informações Complementares da Análise de Crédito



**Data da Consulta:** 2/6/2009 10:6:14

**Nome/Nome Empresarial:** INSTITUTO DE RADIOLOGIA PRESIDENTE PRUDENTE S/S LTDA  
**CPF/CNPJ:** 48.815.708/0001-27

**PER/DCOMP com demonstrativo de crédito:** 21035.68005.210905.1.3.04-4005

**Número do processo de crédito:** 10835-901.959/2009-41

**Data de transmissão do PER/DCOMP com demonstrativo de crédito:** 21/09/2005

**Tipo de Crédito:** Pagamento Indevido ou a Maior

**Despacho Decisório (Nº de Rastreamento):** 831294289

**Crédito original na data de transmissão informado no PER/DCOMP:** 12.126,10

**Crédito reconhecido em valor originário:** 12.126,10

**Justificativa:** NÃO COMPROVADA A EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

**Observação:** O CONTRIBUINTE NÃO POSSUI ESTRUTURA PERMANENTE E DE FUNCIONAMENTO ININTERRUPTO PARA ATENDIMENTO DE CASOS DE INTERNAÇÃO DE PACIENTES PARA TRATAMENTO DE SAÚDE, SENDO VEDADA A APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE 8% PARA PRESUNÇÃO DO LUCRO, CONFORME ENTENDIMENTO ADOTADO INCLUSIVE PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ASSIM, DEVEM SER CONSIDERADAS AS DCTF E DIPJ 2001 ORIGINAIS PARA EFEITO DE APURAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AO IRPJ, NOS TERMOS DOS ARTIGOS 149, V, E 150 DO CTN, INEXISTINDO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR DO IMPOSTO.

Ou seja, os serviços prestados pela recorrente não seriam caracterizados como serviços hospitalares em função de a empresa não possuir estrutura permanente e de funcionamento ininterrupto para atendimento de casos de internação de pacientes para tratamento de saúde. Assim, os serviços por ela prestados não poderiam se submeter aos percentuais estabelecidos para os serviços hospitalares.

Inconformada com a não-homologação das compensações a empresa apresentou manifestação de inconformidade na qual argumenta que realizou consulta à SRRF, formulada sob o nº 10835.001313/2006-10, com vistas a esclarecer o seu enquadramento como prestadora de serviços hospitalares e argumentou que realizou a retificação de suas DIPJ, DCTF para que pudesse usufruir dos créditos.

A delegacia de julgamento considerou improcedente a manifestação de inconformidade emitindo a seguinte decisão:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2000

DCOMP. CRÉDITO. INDEFERIMENTO.

Pendente, nos autos, a comprovação do crédito indicado na declaração de compensação formalizada, impõe-se o seu indeferimento.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Ou seja, a Delegacia de Julgamento entendeu que os créditos da empresa não estariam devidamente comprovados com a documentação apresentada pela recorrente.

Inconformada com a decisão a empresa apresentou recurso voluntário no qual apresenta as seguintes alegações:

- Da apresentação de novos documentos. Alega que a decisão recorrida considerou que não foi comprovado que os serviços prestados referiam-se apenas a serviços de radiologia e radiodiagnóstico inseridos em seu objeto social. Mas que a documentação apresentada comprovaria o exercício destas atividades e, ainda, apresenta cópia do razão e declaração do contador da empresa, pelo que suscita que seja aceita a referida documentação como suficiente para caracterização dos serviços da empresa;

- Da realização de diligência. Entende que tendo em vista a apresentação dos novos documentos e que essa apresentação é possível em sede de recurso voluntário, haja vista que essa alegação somente foi trazida pela decisão da DRJ e, mais ainda, conforme farta jurisprudência que admite esta apresentação posterior.

- Do ônus da apresentação de prova impossível. Entende a empresa que a Delegacia de Julgamento pretende a formação de prova impossível visto que, mesmo que apresentasse todas as notas fiscais da empresa ainda assim não seria possível comprovar que somente realizou serviços indicados no seu objeto social.

- Nulidade por vícios formais. Entende que a decisão que considerou não-homologadas as compensações padece de vícios, vez que indicou apenas o dispositivos que tratam da não homologação das compensações sem que exista dispositivo legal que constitua o crédito tributário.

- Do fato de a empresa não ser sociedade empresária e dos serviços realizados. Neste ponto apresenta farta jurisprudência deste CARF e do STJ, nos quais encontra-se o entendimento de que a redução de alíquota decorre da efetiva prestação de serviços de natureza hospitalar e não do local em que se realizam, com exceção da realização de consultas. Com relação à natureza da sociedade entende que a decisão do STJ, relativa a

sociedade simples e que este fato não foi impeditivo do direito, visto que a base para a sua concessão foi a natureza objetiva dos serviços realizados. Traz citações da doutrina no sentido de que a empresa se define mais pela verificação das atividades que desenvolve do que pelo seu simples registro formal. Assim eventual irregularidade seria apenas formal e não impeditiva do exercício do direito.

- Da natureza dos serviços prestados. Repisa os argumentos já trazidos para indicar que os serviços prestados pela sociedade são, efetivamente de radiologia e radiodiagnóstico.

## Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

A análise do presente processo prende-se, em síntese, à verificação acerca de, em face de solução de consulta que reconheceu a possibilidade de a empresa tributar seus lucros pelas alíquotas equivalentes a 8%, poder a Receita Federal desconsiderar este direito em razão de alegar a não comprovação da inscrição da empresa como sociedade empresária e do exercício de atividades que possam ser consideradas como hospitalares.

Vejamos o que determina a norma relativa à aplicação das alíquotas de serviços hospitalares:

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos [arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#). [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) *(Vigência)**

*§ 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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)*

.....  
*~~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. [\(Redação dada Lei nº 10.684, de 2003\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 232, de 2004\)](#) [\(Vide Lei nº 11.119, de 2005\)](#)~~*

***Base de cálculo da CSLL - Estimativa e Presumido***

*Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os [arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, 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 32% (trinta e dois por cento). [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)*

Pelo que se depreende da norma acima, a redação da norma ao tempo dos fatos geradores dos pagamentos a maior realizados apenas estabelecia a aplicação da alíquota reduzida àqueles que realizassem o exercício de serviços hospitalares.

A solução de consulta em que se baseou a empresa para a apuração dos seus créditos assim dispôs sobre os requisitos a serem atendidos para fins de fruição dos benefícios da alíquota reduzida.

32.1 No período de 1º de janeiro de 1996 a 11 de dezembro de 2007, para a tributação com base no lucro presumido, aplicam-se os percentuais de 8% e 12 % sobre a receita bruta para fins de determinação das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, respectivamente, decorrente dos serviços hospitalares prestados por empresário ou sociedade empresária que exerçam uma ou mais das atribuições elencadas pelo artigo 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, na redação dada pela IN SRF n.º 539, de 2005, tratadas pela RDC n.º 50, de 2002, e que possuam estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da retrocitada Resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal. Não se consideram serviços hospitalares aqueles prestados exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, ainda que envolvam o concurso de auxiliares ou colaboradores sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo, e, também, quando a pessoa jurídica, prestadora do serviço, não possuir estrutura física condizente para executar suas atividades. Neste caso, para a tributação com base no lucro presumido, aplicar-se-á o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para a determinação das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em contrapartida, verifica-se a existência de Recurso Repetitivo nº 217, do STJ que, tratando do assunto, assim dispôs sobre os serviços hospitalares sujeitos à alíquota reduzida do lucro presumido.

## Repetitivos e IAC

Tema	Processo	Ministro	Tribunal de Origem	Questão Submetida a Julgamento	Tese Firmada	Situação do Tema
Tema 217	REsp 1116399/BA	BENEDITO GONÇALVES	TRF1	Questiona-se a forma de interpretação e o alcance da expressão <b>serviços hospitalares</b> , prevista no artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei 9.429/95, para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL com base em alíquotas reduzidas.	Para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão ' <b>serviços hospitalares</b> ', 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), devendo ser considerados <b>serviços hospitalares</b> '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'.	Trânsito em Julgado
	REsp 962667/RS	LUIZ FUX	TRF4			

Veja-se que o critério apresentado pelo STJ, seguindo o critério da Lei nº 9.249/95, é simples e objetivo. São enquadrados como serviços hospitalares os serviços de atendimento à saúde independentemente do local de prestação, excluindo-se, apenas, os serviços de simples consulta que não se identificam com as atividades prestadas em âmbito hospitalar.

Inobstante, a Delegacia de Julgamento, ao analisar o caso do contribuinte baseou sua decisão nas diversas instruções normativas e atos-declaratórios existentes a respeito

da definição de serviços hospitalares para fins de aplicação da alíquota de presunção. Desta forma, fundamentou a improcedência na necessidade de o contribuinte atender a três requisitos, conforme abaixo apresentados:

*“Assim, caberia à interessada comprovar o cumprimento dos requisitos seguintes: a) ser empresário ou pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresária, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, e do Novo Código Civil; b) exercer uma ou mais atribuições elencadas no artigo 27 da IN SRF nº 480, de 2004, com a redação da IN SRF nº 539, de 2005, tratadas pela RDC nº 50, de 2002, observado que não se consideram serviços hospitalares aqueles prestados exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, ainda que com concurso de auxiliares ou colaboradores sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo; c) possuir estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da citada Resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.*

Ocorre, no entanto que não comungo do entendimento exposto pelo referido órgão julgador. A decisão proferida pelo STJ, aplicável ao caso dos autos, trata a norma redutora da alíquota de forma objetiva. Assim, o serviço que tenha natureza hospitalar, qual seja, diagnóstico, tratamento, internação, quer seja desenvolvido nos hospitais ou fora deles, com exceção apenas das simples consultas, devem ser considerados serviços hospitalares e, assim, estão sujeitos à alíquota reduzida estabelecida pela Lei nº 9.249/95, art. 15, III, "a" e art. 20.

Comungam deste entendimento os seguintes julgados, inclusive desta mesma câmara em época anterior à entrada deste relator no colegiado.

**Acórdão nº 1401001.434 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**

**Sessão de 09 de dezembro de 2015**

**Matéria** Imposto de Renda Pessoa Jurídica

**Recorrente** Instituto Guaçuano de Orrino laringologia S/S

**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA  
IRPJ - Exercício: 2006**

**SERVIÇOS HOSPITALARES CARACTERIZAÇÃO**

À luz do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, a expressão “serviços hospitalares” para fins de quantificação do lucro presumido por meio do percentual mitigado de 8%, inferior àquele de 32% dispensado aos serviços em geral, deve ser

objetivamente interpretado e alcança todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas, como clínicas.

**Acórdão nº 1401001.433 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**

**Sessão de 09 de dezembro de 2015**

**Matéria** Imposto de Renda Pessoa Jurídica

**Recorrentes** Hemoclínica Serviços de Hemoterapia Ltda  
Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA  
IRPJ - Ano-calendário:2006, 2007, 2008, 2009**

**SERVIÇOS HOSPITALARES CARACTERIZAÇÃO**

À luz do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, a expressão “serviços hospitalares” para fins de quantificação do lucro presumido por meio do percentual mitigado de 8%, inferior àquele de 32% dispensado aos serviços em geral, deve ser objetivamente interpretado e alcança todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, mesmo eventualmente prestadas em ambientes externos ou por outras pessoas, como hemoclínicas.

**Acórdão nº 9101001.559 – 1ª Turma**

**Sessão de 23 de janeiro de 2013**

**Matéria** IRPJ Exercícios 1999 a 2001

**Recorrente** FAZENDA NACIONAL

**Interessado** CAMP IMAGEM NUCLEAR S/C LTDA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA  
IRPJ**

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

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

No julgamento do Recurso Especial nº 1.116.399/BA (2009/00064810), na sistemática dos recursos especiais repetitivos, o STJ decidiu que a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 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 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).

Do exposto, comungando do entendimento exposto pelo STJ no sentido de que a redução de alíquota tem caráter objetivo em razão do tipo de serviços prestados pela empresa. No caso dos autos, inobstante a argumentação da Decisão atacada de que não restou comprovado a prestação de serviços relacionados a hospitalares pelo contribuinte, havemos de



---

esclarecer que a Decisão da DRJ não pode inovar nos fundamentos utilizados pela Delegacia de Origem para o não reconhecimento dos créditos.

Veja-se que na decisão original o não reconhecimento dos créditos deveu-se ao fato de a autoridade administrativa entender que a recorrente não possuía estrutura hospitalar para internação e tratamento e não pelo fato de não ter comprovado as atividades, até mesmo porque sequer foi intimada para tanto.

Mais ainda, a decisão emitida na solução de consulta, corroborada pela Decisão da Delegacia de Julgamento corroborou o entendimento de que o requisito de estrutura estaria suprido pela apresentação de laudo da vigilância sanitária da jurisdição da recorrente.

Assim, verificando-se que o contribuinte, exercer atividades exclusivamente de radiologia e diagnóstico por imagem, atividades essas que estão incluídas no conceito de serviços de atendimento à saúde, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer o direito da recorrente de tributar suas receitas em relação ao IRPJ e à CSLL, pelas alíquotas reduzidas de 8% e 12% respectivamente, na forma Lei nº 9.249/95, art. 15, III, "a" e art. 20.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator