



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA TURMA ESPECIAL**

**Processo nº** 10855.000850/2004-42  
**Recurso nº** 163.553 Voluntário  
**Matéria** IRPJ  
**Acórdão nº** 191-00.100  
**Sessão de** 19 de março de 2009  
**Recorrente** LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS DE SOROCABA S/C  
**Recorrida** 3ª TURMA/DRJ - RIBEIRÃO PRETO/SP.

**Assunto: IRPJ**

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

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

Os serviços prestados pelos laboratórios de análises clínicas não se confundem com os serviços prestados pelos hospitais e as empresas que optaram pelo Lucro Presumido, antes da vigência da Lei nº 11.727/08, devem utilizar o coeficiente de 32% para determinar o referido lucro. Somente com a nova redação dada pelo artigo 29 daquela norma tributária é que o favor fiscal, anteriormente excepcionado aos hospitais, foi estendido a outras prestadoras de serviços ligadas à saúde.


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira turma especial do primeiro conselho de contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Roberto Armond Ferreira da Silva (Relator) e Marcos Vinicius Barros Ottoni, que davam provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana de Barros Fernandes.

  
ANTONIO PRAGA  
Presidente

  
ANA DE BARROS FERNANDES  
Redatora Designada

FORMALIZADO EM: 25 MAI 2009



Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Ana de Barros Fernandes Marcos Vinícius Barros Ottoni, e Roberto Armond Ferreira da Silva (Relator).

## Relatório

A regra geral é aplicar o coeficiente de 32% sobre a receita bruta para apurar a base de cálculo do imposto de renda, quando o regime de tributação é o lucro presumido, no entanto, o recorrente aplicou a alíquota de 8%, por entender estar albergado pela exceção prevista no art. 15, III, letra “a”, da Lei 9.249/95, prestação de serviços hospitalares. *In verbis* o dispositivo citado:

*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:*

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

*[...]*

O contrato social de fls. 25/33 dispõe que o objetivo social da empresa é a prestação de serviços de laboratório de análises clínicas. A relação de fl. 57 aponta que o valor do imobilizado gira em torno de R\$ 118.000,00. É sociedade civil, prestação de serviços profissionais.

O início do procedimento fiscal é de 03 de dezembro de 2003, a autuação lastreou-se no parecer COSIT nº 74, de 15 de dezembro de 1999 e na decisão SRF/1 RF 17/2000, ao fundamento de que somente são estabelecimentos hospitalares aqueles que contêm o mínimo cinco leitos, funcionam de forma ininterrupta e efetuam a internação de pacientes. Por tal motivo lançou-se a diferença de 24% a título de imposto de renda.

Na impugnação, o recorrente defendeu o acerto de sua conduta na estipulação da alíquota com base na solução de divergência nº 11, de 21 de julho de 2003 e na instrução normativa da Secretaria da Receita Federal de nº 306, de 12 de março de 2003, as quais lhe garantiriam a aplicação da alíquota de 8%.

A Delegacia de Julgamento, por sua vez, manejou o ato declaratório interpretativo da SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, o qual acrescenta que os serviços devem ser prestados por empresários ou sociedades empresárias, mencionando que a instrução normativa nº 306 foi expressamente revogada pela nº 480/2004, e essa, por sua vez, foi posteriormente alterada pela IN SRF nº 500/2005, que em seu artigo 27 incluiu mais algumas exigências para o conceito de “serviços hospitalares”.

O recorrente alega que a autuação reporta-se a fatos geradores ocorridos nos exercícios 1999 e 2002 e os atos administrativos aventados pela decisão recorrida são posteriores, logo, estariam retroagindo para alcançar situações fáticas pretéritas, ademais, a

decisão estaria alterando o fundamento do lançamento, posto que tais atos administrativos não foram aventados.

Menciona também que o próprio Ministério da Saúde - órgão integrante da estrutura administrativa da União Federal - reteve o IRPJ à alíquota de 8%, até porque o art. 519, inciso II, alínea "a", do Regulamento do IR/99 não conceituou "serviços hospitalares", portanto, não poderiam haver duas interpretações válidas no ordenamento jurídico.

Chama o contribuinte em seu socorro o art. 109 do CTN, na medida em que a lei tributária não pode alterar a definição e conteúdo de institutos jurídicos; clama por segurança jurídica, na ideia de sentimento de previsibilidade

É a síntese do necessário.

### Voto Vencido

Conselheiro ROBERTO ARMOND FERREIRA DA SILVA, Relator

Presentes os pressupostos recursais, conhecimento do recurso.

O debate consiste em se definir o conceito de estabelecimento hospitalar, para os fins previstos no art. 15, §1º, III, letra "a", da Lei nº 9.249, de 1995.

É visível que o conceito de "serviços hospitalares" não foi definido em lei, ao revés está sendo conceituado por inúmeros atos administrativos. Com razão o contribuinte quando assevera que a lei diz "serviços hospitalares", não "serviços prestados por hospital".

Pior, como consta no relato não foi uma, mas diversos os atos administrativos expedidos para fornecer o conceito de "serviços hospitalares", gerando insegurança jurídica e gravames de toda a ordem.

É um cipoal de conceitos.

A jurisprudência administrativa e judicial é vacilante, prefere analisar em cada caso concreto a atividade para enquadrá-la ou não no conceito de "serviços hospitalares"

Pois bem, recentemente o artigo 29 da Lei nº 11.727, de 23.06.2008., alterou a redação do art. 15 da supramencionada lei, a fim de interpretá-la, *in verbis* a nova redação:

*Art. 15. 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; (sem grifo no original)*

Essa nova redação veio a conferir maior segurança jurídica ao contribuinte, posto que a definição advém de lei em sentido estrito, além de incluir taxativamente a empresa no benefício legal.

J

Mesmo que assim não fosse, com acerto o Contribuinte quando menciona que a Delegacia de Julgamento aplicou atos administrativos interpretativos inexistentes à época dos fatos, gerando grave insegurança jurídica, maltratando o direito do contribuinte de prever antecipadamente suas obrigações tributárias.

Enfim, enfrento a questão sob a ótica da segurança jurídica, do direito do contribuinte em saber de antemão como deve calcular e recolher os seus tributos, da previsibilidade do ordenamento jurídico.

Ora, a Instrução Normativa SRF nº 306, de 12.03.2003 interpretava a lei de forma a incluir o contribuinte nesse conceito, vejamos:

*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:***

*a) ações individuais ou coletivas de prevenção à saúde tais como: imunizações, primeiro atendimento, controle de doenças transmissíveis, visita domiciliar, coleta de material para exames, etc.;*

*b) vigilância epidemiológica por meio de coleta e análise sistemática de dados, investigação epidemiológica, informação sobre doenças, etc.;*

*c) ações de educação para a saúde, mediante palestras, demonstrações e treinamento in loco, campanhas, etc.;*

*d) orientar as ações em saneamento básico por meio de instalação e manutenção de melhorias sanitárias domiciliares relacionadas com água, dejetos e lixo;*

*e) vigilância nutricional por meio das atividades continuadas e rotineiras de observação, coleta e análise de dados e disseminação da informação referente ao estado nutricional, desde a ingestão de alimentos à sua utilização biológica;*

*f) vigilância sanitária, por meio de fiscalização e controle que garantam a qualidade aos produtos, serviços e do meio ambiente.*

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

*a)receptionar, registrar e fazer marcação de consultas;*

*b)realizar procedimentos de enfermagem;*

*c)proceder a consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;*

*d)receptionar, transferir e preparar pacientes;*

*e)assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar procedimentos anestésicos nos pacientes;*

*f)executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;*

*g)emitir relatórios médico e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;*

*h)proporcionar cuidados pós-anestésicos;*

*i)garantir o apoio diagnóstico necessário.*

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

*a) nos casos sem risco de vida (urgência de baixa e média complexidade):*

*1.triagem para os atendimentos;*

*2.prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;*

*3.fazer higienização do paciente;*

*4.realizar procedimentos de enfermagem;*

*5.realizar atendimentos e procedimentos de urgência;*

*6.prestar apoio diagnóstico e terapêutico por 24 hs;*

*7.manter em observação o paciente por período de até 24 horas.*

*b) nos casos com risco de vida (emergência) e nos casos sem risco (urgência de alta complexidade):*

*1.prestar o primeiro atendimento ao paciente;*

*2.prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;*

*3.fazer higienização do paciente;*

*4.realizar procedimentos de enfermagem;*

*5.realizar atendimentos e procedimentos de urgência;*

*6.prestar apoio diagnóstico e terapia por 24 horas;*

*7.manter em observação o paciente por período de até 24 horas.*

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

*a)internação de pacientes adultos e infantis:*

*1.proporcionar condições de internar pacientes, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, patologia, sexo e intensividade de cuidados;*

*2.executar e registrar a assistência médica diária;*

*3.executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;*

*4.prestar assistência nutricional e distribuir alimentação a pacientes (em locais específicos ou no leito) e a acompanhante (quando for o caso);*

*5.prestar assistência psicológica e social;*

*6. realizar atividades de recreação infantil e de terapia ocupacional;*

*7. prestar assistência pedagógica infantil (de 1º grau) quando o período de internação for superior a 30 dias.*

*b) internação de recém-nascido até 28 dias:*

*1. proporcionar condições de internar recém-nascidos normais patológicos, prematuros e externos que necessitam de observação;*

*2. executar e registrar a assistência médica diária;*

*3. executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;*

*4. prestar assistência nutricional e dar alimentação aos recém-nascidos;*

*5. executar o controle de entrada e saída de recém-nascido.*

*c) internação de pacientes em regime de terapia intensiva:*

*1. proporcionar condições de internar pacientes críticos, em ambientes individuais e coletivos, conforme grau de risco (intensiva ou semi-intensiva), faixa etária, patologia e requisitos de privacidade;*

*2. executar e registrar assistência médica intensiva;*

*3. executar e registrar assistência de enfermagem intensiva;*

*4. prestar apoio diagnóstico laboratorial, de imagens e terapêutico durante 24 horas;*

*5. manter condições de monitoramento e assistência respiratória 24 horas;*

*6. prestar assistência nutricional e distribuir alimentação aos pacientes;*

*7. manter pacientes com morte cerebral, nas condições de permitir a retirada de órgãos para transplante, quando consentida.*

*d) internação de pacientes queimados:*

*1. proporcionar condições de internar pacientes com queimaduras graves, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, sexo e grau de queimadura;*

*2. executar e registrar a assistência médica ininterrupta;*

*3. executar e registrar a assistência de enfermagem;*

*4. dar banhos com fins terapêuticos nos pacientes;*

*5. assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos;*

*6. prestar apoio terapêutico cirúrgicos, como rotina de tratamento (vide alínea "f", inciso V);*

*7. prestar apoio diagnóstico laboratorial e de imagem ininterrupto;*

*8. manter condições de monitoramento e assistência respiratória ininterrupta;*

*9. prestar assistência nutricional de alimentação e de hidratação dos pacientes;*

*10. prestar apoio terapêutico de reabilitação fisioterápica aos pacientes.*

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

*a) patologia clínica;*

*b) imagenologia;*

*c) métodos gráficos;*

*d) anatomia patológica;*

*e) desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;*

*f) realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como:*

*1. recepcionar e transferir pacientes;*

*2. assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos nos pacientes;*

*3. executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;*

*4. emitir relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;*

*5. proporcionar cuidados pós-anestésicos;*

*6. garantir o apoio diagnóstico necessário.*

*g) realização de partos normais e cirúrgicos;*

*h) desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos;*

*i) desenvolvimento de atividades hemoterápicas;*

*j) desenvolvimento de atividades de radioterapia;*

*k) desenvolvimento de atividades de quimioterapia;*

*l) desenvolvimento de atividades de diálise;*

*m) desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano.*

*§ 1º Será devida a retenção do imposto de renda e das contribuições, no percentual total de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), utilizando-se o código 6147:*

*I - nos pagamentos efetuados às pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares, de que trata o caput deste artigo;*

Fiz questão de arrolar algumas, não todas as atividades, a fim de exemplificar, a quantidade e diversidade de serviços que até pouco tempo a administração tributária entendia como pertencentes ao conceito de "serviços hospitalares".

A proteção da confiança do contribuinte, no sentido de que a Administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se esse agiu na conformidade das regras então vigentes, ecoa do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Enfim, nesse emaranhado de atos administrativos interpretativos da Lei, entendo que o contribuinte não pode ser prejudicado, sob pena de violar a segurança jurídica, a boa-fé e quiçá os direitos fundamentais.

De mais a mais, o conceito de serviços hospitalares somente foi alterado tempos depois do lançamento, por novos atos “interpretativos” daquela lei.

Diante do exposto, voto, com os olhos nos princípios constitucionais da segurança jurídica, para, dando provimento ao recurso, anular o auto de infração.

Sala das Sessões, em 19 de março de 2009

ROBERTO ARMANDO FERREIRA DA SILVA



### Voto Vencedor

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES, Redatora Designada

Não comungo da linha de raciocínio do colega conselheiro, pelo que peço a devida vênia.

A autuação da empresa fundamentou-se na aplicação do coeficiente de 32% incidente sobre a determinação do lucro, quando a contribuinte adotava o coeficiente de 8%, no que concerne à matéria ora controversa, entendendo a primeira que os serviços prestados pela contribuinte não se enquadram no conceito de atividades hospitalares, enquanto a segunda defende que sim.

De fato, o debate em tal tema é acirrado. Não concordo, todavia, com as argumentações pontuais da recorrente, endossadas pelo conselheiro relator, de que as normas infra-legais geram insegurança legal para os contribuintes, porquanto existem e buscam justamente o contrário.

As Instruções Normativas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB (ex- SRF) constituem fonte secundária do Direito Tributário, pois, por serem normativas, são as denominadas normas complementares previstas no artigo 100, mais especificamente inciso I, do Código Tributário nacional – CTN.

Todavia, ressalte-se, são atos interpretativos não podendo ir além das normas tributárias, por claro, e não há qualquer necessidade em serem citados no instrumento que constitui o crédito tributário e formaliza o lançamento fiscal, haja vista ser a norma tributária o substrato da exigência fiscal.

Para o mesmo fim, no entanto sem a referida força normativa, servem os atos expedidos *interna corporis* pela Administração Tributária, cuja principal meta é homogeneizar o entendimento da própria administração sobre determinado assunto, sempre à luz da norma tributária.

Desta forma, entendo que o ‘cipoal’ de atos administrativos, entre eles normas infra-legais que formam a legislação tributária, servem somente para aclarar o conteúdo da norma tributária e afastar o perigo do contribuinte cometer a infração por omissão administrativa.

Afastada essa pequena divergência de ótica, constato que a autuação em tela lastreou-se nos artigos 518 e 519, inciso III, alínea “a” do RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000/99, o qual consolida as normas tributárias.

No caso, a autuação invocou a inobservância do artigo 15, inciso III, da Lei nº 9.249/95 (reportado pelo art. 25, I, Lei nº 9.430/96) – fls. 225 do Auto de Infração, fato que ensejou a tributação:



*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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)*

*§ 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;*

Em seguida, à época dos fatos geradores, constou, ainda no “Enquadramento Legal” – fls. 225, o artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 93/97:

*Art. 3º À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 6º do artigo anterior.*

*§ 1º 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 na atividade.*

*§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de:*

*[...]*

*II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga;*

*[...]*

*IV - 32 % (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:*

*a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;*

*[...]*

Conforme se verifica, a legislação tributária restou evidenciado que somente os serviços hospitalares poderiam se beneficiar da alíquota de 8%.

Nesse diapasão, é cediço que a norma de natureza tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte quando haja dúvidas quanto à extensão de seus efeitos, todavia, não houve (nem há) dúvidas quanto ao fato em concreto de um laboratório de análises clínicas, mormente estabelecido fora de unidade hospitalar, sem unidade de internação e que não atende a socorro médico ser um “hospital”.

Vejo uma questão de pura semântica aqui envolvida. Querer que a contribuinte, pessoa jurídica que presta serviços de análises clínicas ser considerada como prestadora de serviços hospitalares, ou seja, próprios de hospital (adjetivo do substantivo) é forçar a

lingüística para favorecer-se indevidamente de coeficiente tributário menor do que aquele que lhe é próprio. Faz refletir que todos os exames laboratoriais realizados na contribuinte se destinam a clientes que serão hospitalizados, o que, é uma falácia no mundo fático.

E, é normal, que tantas discussões, atos administrativos e polêmicas foram criadas pois todos os setores que, de alguma forma, atendem à saúde quiseram ser considerados prestadores de serviços hospitalares.

Todavia, a norma tributária, vigente à época, não disse que os demais serviços ligados à área da saúde, desvinculados dos hospitais, fossem tratados como serviços hospitalares. E quando a norma não diz, não cabe aos intérpretes o fazer, quando mais se trata de normas tributárias, cuja tipicidade também é cerrada.

E nem hoje, após inúmeras ações que tramitaram no Superior Tribunal de Justiça, aliás que se manifestou nesse exato sentido ora esposado, a norma tributária igualou os serviços hospitalares aos demais serviços prestados na área da saúde. Pelo contrário.

Trago à luz da discussão, por oportuno, para demonstrar que não possuo entendimento isolado sobre a questão proposta, o Projeto de Lei nº 1.716/07<sup>1</sup>, no qual o deputado Júlio Delgado e o relator, deputado Luiz Carlos Hauly, teceram questões a respeito da inclusão das empresas que desenvolvem as atividades laboratoriais no texto das empresas favorecidas pelo coeficiente do lucro presumido a 8%:

*PROJETO DE LEI Nº 1.716, de 2007*

*(Apensado: PL 1.777, de 2007)*

*Altera a Lei nº 9.249, de 1995, no que respeita ao coeficiente de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pelo regime do Lucro Presumido, para os laboratórios de Análises Clínicas.*

*AUTOR: Deputado JÚLIO DELGADO*

*RELATOR: Deputado LUIZ CARLOS HAULY*

*I - RELATÓRIO*

*O Projeto de Lei nº 1.716, de 2007 pretende equiparar os laboratórios de análise clínica aos hospitais, para efeito do cálculo do lucro presumido sujeito à tributação pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL.*

*Segundo o Autor da proposição, atualmente a Lei nº 9.249, de 1995 institui o coeficiente de 8% do faturamento para calcular o lucro presumido das prestadoras de serviços hospitalares, com exceção das empresas do setor de serviço, cujo coeficiente é de 32%.*

*A presente Medida visa, deste modo, equiparar os laboratórios de análise clínica com os serviços hospitalares.*

*[...]*

<sup>1</sup> <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/553012.pdf>

*É o relatório.*

## **II - VOTO**

*Cabe a esta Comissão, além do exame de mérito, inicialmente apreciar as proposições quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, nos termos do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RI, arts. 32, IX, "h", e 53, II) e de Norma Interna da Comissão de Finanças e Tributação, que "estabelece procedimentos para o exame de compatibilidade ou adequação orçamentária e financeira".*

*A Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2008, no seu artigo 98, condiciona a aprovação de lei ao cumprimento do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, nos seguintes termos:*

*O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000) determina:*

**"Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:**

[...]

**§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.**

**§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.**

....."

*Contudo, entendemos que a aplicação de tais dispositivos deve ater-se a uma interpretação finalística da própria Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF. Em seu artigo 1º, ela estabelece que seu escopo é a determinação de normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, entendida esta responsabilidade como a "ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas". De tal conceito depreendemos que somente aquelas ações que possam afetar o equilíbrio das contas públicas devem estar sujeitas às exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal.*

*Assim, entendemos que as proposições que tenham impacto orçamentário e financeiro de pequena monta não ficam sujeitas ao disposto no art 14 da LRF, já que não representam qualquer risco para a obtenção dos resultados fiscais definidos nas peças orçamentárias.*

*A*

*É precisamente essa a característica do PL nº 1.716, de 2007, que possibilita aos laboratórios de análises clínicas se enquadrarem no regime do lucro presumido.*

*Além disso, deve-se esclarecer que até novembro de 2007, os laboratórios de análise clínicas e os serviços de auxílio diagnóstico estavam enquadrados no regime de lucro presumido. Assim, está receita não estava prevista para o ano 2008 e seguintes, não podendo se falar em renúncia fiscal efetiva.*

*Quanto ao mérito, trata-se de matéria que preserva a isonomia de tratamento entre os prestadores de serviço de saúde à população*

*A redução da carga tributária poderá beneficiar a toda sociedade prestando-se um serviço de melhor qualidade a menor custo.*

*Além disso, a similitude e o caráter de complementação dos serviços laboratoriais aos de natureza médico-hospitalar exigem um tratamento isonômico na parte tributária.*

*De modo a aprimorar o presente projeto, alteramos a redação inicialmente proposta pelo AUTOR, acrescentando os serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e de análises e patologias clínicas, que se constituem em serviços subsidiários e complementares das atividades hospitalares, assim como aqueles de análises clínicas.*

(grifos não pertencem ao original)

É importante ressaltar que o presente projeto de lei, retrato da *mens legis* da norma tributária, não precisou ser votado, pois em 2008 a Lei nº 11.727, cuja proposição original foi a Medida Provisória nº 413/08 (que recebeu diversos aditivos no deputado HAULY), assim dispôs em seu artigo 29:

*Art. 29. A alínea a do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 15. ....*

*§ 1º .....  
.....*

*III - .....*

*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;*

(grifos não pertencem ao original)

Por conseguinte, considerando que a lei tributária não retroage (exceto nas hipóteses elencadas no artigo 106, o que não é o caso), antes da vigência do artigo 29 da Lei nº 11.727, em 2008, os laboratórios de análises clínicas estavam sujeitos ao coeficiente de 32% para determinar o seu lucro.

Apenas para finalizar o raciocínio, não querendo justificar a autuação, mas sim mostrar o acerto da aplicação das normas vigentes à época do fato gerador, esse assunto foi amplamente debatido pelo Superior Tribunal de Justiça.

A jurisprudência da Corte Superior foi pacificada no mesmo sentido ora sustentado. A exemplo, cite-se o acórdão extraído do REsp nº 925.175/SC, da lavra do ministro Castro Meira:

*Ementa :*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. LABORATÓRIOS DE ANÁLISES CLÍNICAS. ATIVIDADES HOSPITALARES. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95.*

*1. O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, que diminui a base de cálculo, resultando em menor valor a recolher de pessoas jurídicas que desenvolvem atividades hospitalares, deve ser interpretado restritivamente, para abranger, além dos próprios hospitais, apenas os estabelecimentos que dispõem de "estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes" (REsp 786.569/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 30.10.06).*

*2. No caso concreto, não podem ser enquadrados no conceito de serviços hospitalares os exames realizados em laboratórios de análises clínicas, porquanto os favores fiscais não comportam interpretação analógica. Precedentes da Primeira Seção.*

*3. Recurso especial provido.*

*Acórdão*

*Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente Dr. Marcos Cardoso Resende, pela parte: RECORRIDO: LABORATÓRIO FLEMING S/S LTDA.*

*(grifos não pertencem ao original)*

Derradeiramente, no que tange à 'prova' apresentada pela contribuinte de que o Ministério da Saúde retém imposto de renda considerando a atividade do laboratório como se de hospital fosse, esclareço que, se assim o Ministério da Saúde age, é lastimável a falta de interação entre as pastas ministeriais e que lhe falte no setor contábil pessoal capacitado para

aplicar corretamente a norma tributária. Esse documento, todavia, não pode ser oposto como prova contra a tributação corretamente imposta, legalmente se tratando, apreciada nesse litígio.

Por todo o exposto, não considero que os serviços prestados por laboratórios de análises clínicas se confundam com serviços prestados por hospitais, não podendo aqueles usufruir de benefício fiscal, traduzido em coeficiente menor para determinação de seu lucro, antes da vigência da Lei nº 11.727/08. Voto em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões (DF), em 19 de março de 2009



ANA DE BARROS FERNANDES

