



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.721870/2011-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.013 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2020
Recorrente SPA SOROCABA S/C LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2007, 2008

SERVIÇOS HOSPITALARES. APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DE LUCRO. SPA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES.

Em não sendo comprovado que um SPA presta serviços hospitalares, não pode a pessoa jurídica usufruir do coeficiente de determinação do lucro próprio para estas atividades.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por unanimidade de votos**, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo, Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **200-214** e docs. anexos), interposto em face de Acórdão de DRJ/RPO (fls. **172-184**), por meio do qual o referido órgão julgou improcedente a Impugnação (fls. **109-120** e docs. anexos) do Contribuinte, de forma a manter o crédito tributário em desfavor do Recorrente.

I. Auto de Infração (AI)

2. Em virtude de procedimento fiscal (fl. **67**) foi emitido Auto de Infração (AI) (fls. **81-101**) relativo ao Imposto sobre Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) dos anos de 2007 e 2008 em desfavor do Contribuinte. O principal fundamento para a lavratura do AI fora a insuficiência no recolhimento dos tributos indicados. Isto teria ocorrido porque o Contribuinte teria aplicado indevidamente o coeficiente de determinação de lucro, na medida em que utilizou a alíquota de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) sobre o lucro presumido, reservadas a hospitais, quando deveria, na visão da autoridade fiscal, aplicar a alíquota de 32%. O valor do AI foi de R\$ 93.288,74 (IRPJ) e R\$ 46.389,72 (CSLL). Conjuntamente com a diferença do coeficiente foram lançados multa de 75% e juros sobre os débitos.

II. Impugnação e DRJ

3. Inconformada com a lavratura do AI, a Contribuinte apresentou Impugnação, na qual, em síntese, alegou que: **a)** é pessoa jurídica “que se dedica à prestação de serviços médicos a pacientes internos, com atendimento de apoio ao diagnóstico, com a prestação de serviços hospitalares na área de endocrinologia e medicina preventiva, bem como à prestação de serviços de clínica médica, consultas e tratamentos à pacientes externos e internos”; **b)** optante pelo lucro presumido, aplicou as regras previstas na legislação, o que a fez utilizar o coeficiente de determinação do lucro de 8% para IRPJ e 12% para CSLL; **c)** tendo em vista que os serviços do Impugnante são hospitalares, não deve o coeficiente de 32% ser aplicado sobre suas receitas; **d)** com a alteração da legislação, a partir de 12/12/2007, o documento expedido pela Vigilância Sanitária Estadual ou Municipal deixou de ser “requisito” para identificar serviço hospitalar; **e)** Mesmo antes, quando o documento se constituía como prova para a prestação de serviços hospitalares, sua inexistência não representava que os serviços não tinham tal natureza; **f)** Os serviços prestados pelo Impugnante são hospitalares, possuindo, para tanto, estrutura e pessoal, a saber, equipe médica com clínicos, endocrinologista, cardiologista e cirurgião plástico; **g)** Dentre seus serviços, destaca-se atendimento médico de clínica geral, endocrinologista, cardiologista e cirurgião plástico, além de psicológico, fisioterapeuta e outros (descritos às fls. **118-119**); **h)** Não há também de se levar em conta que a vistoria nº 300, de 15 de abril de 2011, da secretaria municipal, a qual teria atestado que o objetivo da clínica se constitui na exploração da atividade de serviços de clínica de repouso e emagrecimento, pois seus serviços são hospitalares. Ao final requereu o cancelamento do auto de infração e sua intimação por carta e de seu procurador.

4. A DRJ julgou pela IMPROCEDÊNCIA da Impugnação nos seguintes termos da transcrição da ementa:

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

Exercício: 2007, 2008

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

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário que o empresário ou a sociedade empresária ostentem caráter empresarial, estrutura física do estabelecimento em consonância com a legislação e possuam estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes e garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento com equipe clínica organizada para tal finalidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2007, 2008

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

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário que o empresário ou a sociedade empresária ostentem caráter empresarial, estrutura física do estabelecimento em consonância com a legislação e possuam estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes e garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento com equipe clínica organizada para tal finalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Em síntese, os julgadores entenderam que não houve comprovação formal ou material de que o Recorrente prestava serviços hospitalares à época dos AIs.

III. Recurso voluntário

6. Inconformado com a decisão, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, que: **a)** presta serviços hospitalares; **b)** irretroatividade da lei nº 11.727/2008, pois o fato de ser sociedade civil até o advento da citada lei não prejudica o recebimento do benefício, pois ela somente entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2009; **c)** possui estrutura física, material e pessoal para a prestação de serviços hospitalares, os quais englobam internação de pacientes e atendimento básico de diagnóstico e tratamento; **d)** a partir de 12/12/2007 o documento expedido pela Vigilância Sanitária Estadual ou Municipal deixou de ser “requisito” integrante do conceito de serviços hospitalares; **e)** Mesmo antes, quando o documento se constituía como prova para a prestação de serviços hospitalares, sua inexistência não representava que os serviços não tinham tal natureza; **f)** Contrato social comprova que presta serviços médicos hospitalares; **g)** Possui estrutura que engloba “33 apartamentos destinados a acomodar seus pacientes; ambulatório médico 24h; academia de ginástica; centro de relaxamento e estética; centro de fisioterapia completo, com diversos aparelhos; e centro odontológico [...]”. **h)** Os serviços prestados pelo Impugnante são hospitalares, possuindo, para tanto, equipe médica com clínicos, endocrinologista, cardiologista, cirurgião plástico e auxiliares de enfermagem. Há ainda a prestação de serviços pelo sócio, que é médico; **f)** Há a prestação de serviços

laboratoriais por terceiros; **g)** Não há também de se levar em conta que a vistoria n.º 300, de 15 de abril de 2011, da secretaria municipal, a qual teria atestado que o objetivo da clínica se constitui na exploração da atividade de serviços de clínica de repouso e emagrecimento, pois seus serviços são hospitalares; **h)** As atividades do Recorrente se enquadrariam como hospitalares nos termos da decisão do STJ sobre o assunto. Ao final, requereu o cancelamento do AI. Subsidiariamente requereu a segregação da receita decorrente de serviços hospitalares prestados, caso não fosse reconhecido como hospital. Requer ainda a intimação pessoal para sustentação oral.

7. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

8. É o relatório.

Voto

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

IV. Tempestividade e admissibilidade

9. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **190 – 09/09/13**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **198 – 08/10/13**), conclui-se que este é tempestivo.

10. Tendo em vista que o Recurso Voluntário atende aos demais requisitos de admissibilidade, o conheço e, no mérito, passo a apreciá-lo.

V. Parâmetros de análise e identificação da atividade

11. A questão principal objeto deste processo trata de identificar se o Recorrente presta serviços hospitalares ou não. Com base nesta identificação é que efetivamente se pode afirmar se o Auto de Infração deveria ser mantido ou não. Se o Contribuinte prestasse serviços hospitalares à época fiscalizada, então ele efetuou o recolhimento dos tributos de maneira regular. Por outro lado, se sua atividade não se enquadrar em serviços hospitalares, então o lançamento tributário foi devidamente lavrado.

12. Antes de adentrar a análise indicada acima, importante apontar que o STJ já decidiu sobre o assunto. Por meio do REsp 1116399/BA foi emitida a seguinte ementa:

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)
(destaques não constam no original)

13. Pode-se destacar três definições deste texto, as quais seriam úteis para o exame do presente processo. A **primeira** delas diz respeito ao critério de análise a ser utilizado no caso, que é o material. Assim não importa a estrutura que a pessoa possua, nem tampouco outras formalidades, uma vez que a comprovação do serviço hospitalar deve ser efetuada de acordo com atividade efetivamente exercida pelo sujeito passivo. A **segunda** definição diz respeito ao conceito de serviços hospitalares, os quais seriam “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”. A **terceira** definição concerne sobre a aplicação da Lei 11.727/08, a qual somente é empregada a partir de 2009. Tomando em consideração que os períodos fiscalizados foram os anos de 2007 e 2008, então as alterações promovidas pela citada Lei não devem ser utilizadas no caso.

14. O CARF também estabeleceu parâmetros na análise da questão, o que foi feito por meio da Súmula 142, com a seguinte redação: Até 31.12.2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se as simples consultas médicas. Tanta a Súmula como a decisão do STJ, emitida na sistemática de Recursos Repetitivos, tratam praticamente das mesmas questões, mas aquela de forma objetiva e sucinta.

15. Do exame da documentação acostado aos autos foi possível identificar algumas peculiaridades que podem ajudar a esclarecer o questionamento sobre a natureza das atividades da Recorrente. São elas indicadas a seguir. Às fls. 261 e 293, o material gráfico do Recorrente indica qual seria sua especialidade. Constam nestas páginas respectivamente as seguintes frases: “Muito mais que um SPA Médico” e ““O” Spa Médico do Brasil”. Neste material se observa que o que é proposto pela logo gráfica do estabelecimento não se constitui como serviços hospitalares em sentido estrito, mas sim serviços existentes em um “SPA”. Sentido estrito, porque há vários segmentos que tratam da saúde, não se constituindo, contudo, como hospitalares, como é o caso das academias de ginástica, que, promovem a saúde sem sombra de dúvidas, mas não por meio de serviços hospitalares. Esta afirmação pode ser confirmada em outro material gráfico oferecido pelo Recorrente, o de fl. 313. Neste material é disposto quais são os serviços que podem ser agendados pelas pessoas que lá usufruem dos serviços. É fato que dentre eles está cardiologista, cirurgião vascular, plástico e clínico geral, mas estes profissionais também podem ser encontrados em consultórios médicos, o que não caracteriza o serviço hospitalar. Inclusive pode haver enfermeiras em consultórios médicos. Por outro lado, os serviços disponibilizados se mostram muito mais próximos aos de uma clínica de

estética, ou nos termos do auto de vistoria do fiscal municipal (fl. 77), de uma clínica de repouso e emagrecimento, do que efetivamente aos de um hospital.

16. Outra constatação deste tratamento incomum à prática hospitalar é a forma como as pessoas que lá se instalam são denominadas. Comumente se identifica as pessoas instaladas em um hospital como “pacientes”, contudo, praticamente em todas as fichas de observação, chamadas de “observações de enfermagem”, constam informações relativas aos “hóspedes”. Exemplos destes podem ser identificados, dentre outras, nas fls. 406, 416 e 419.

17. Por fim, alega a Recorrente que presta serviços laboratoriais, ou seja, de laboratório de análise. Contudo, ao se observar os exames laboratoriais, todos eles constam como sendo do “Laborlizer Medicina diagnóstica” (exemplo às fls. 418). O Contribuinte não mostra qual a relação que possui com este Laboratório, não servindo para demonstrar que é a Recorrente quem efetua tal serviço laboratorial, nem que terceiriza. Tal comprovação poderia ter sido feita por meio de contrato ou outro documento que demonstrasse o vínculo. O fato de que todos os hóspedes fazem os exames no mesmo laboratório não é comum, mas não pode servir no caso, como prova cabal, de que é a Recorrente quem presta tais serviços, ainda que terceirizados.

18. Assim, com base nos autos, entende-se que a Requerente não comprovou que presta serviços hospitalares, não podendo, portanto, usufruir do coeficiente de determinação do lucro próprio para a atividade hospitalar.

VI. Intimação para sustentação

19. A intimação da data da audiência ocorre por meio de publicação no Diário Oficial da União (DOU), de acordo com a legislação, inclusive, com o RICARF. Assim, devem o Contribuinte e seu Procurador estar atentos às publicações no DOU. A sustentação oral é cabível, desde que respeitados os prazos regimentais, o que engloba o de seu requerimento.

VII. Conclusão

20. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, de forma a manter a decisão da DRJ pelos argumentos expostos acima.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

