



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.900458/2011-55
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-001.487 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 02 de abril de 2020
Recorrente ALVARENGA & CARVALHO CLINICA MEDICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. 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 12%, 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 jurídicas, como no caso da Recorrente.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. SERVIÇOS HOSPITALARES. SÚMULA CARF Nº 142.

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.

VERDADE MATERIAL. APRESENTAÇÃO DE PROVAS EM SEDE DE RECURSO. POSSIBILIDADE.

Em homenagem ao princípios da verdade material é possível a apresentação de documentos que esclareçam os fatos, mesmo em sede de recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação da Súmula CARF nº 142 e reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão de 03-60.038, proferido pela 4ª Turma da DRJ/ BSB, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, não homologando a compensação declarada.

Por bem resumir os fatos, transcreve-se o relatório constante no acórdão de piso, que será complementado adiante:

Trata o presente processo de despacho decisório eletrônico (fl. 7), no qual a compensação realizada na Dcomp n.º 24002.91815.120607.1.3.046156, apresentada pela empresa acima identificada, não foi homologada por inexistência do crédito compensado, haja vista o pagamento relativo ao DARF ali discriminado, foi integralmente utilizado para quitar débito de IRPJ do PA 30/06/2003, não restando saldo disponível.

A contribuinte tomou ciência do despacho decisório em 11/04/2011 (AR fl. 8). Inconformada, por intermédio de seu procurador (Rodrigo Viana Domingos), apresentou manifestação de inconformidade (fls. 9 a 16), em 04/05/2011, na qual cita e transcreve dispositivos da legislação tributária e alega a necessidade de revisão da decisão com base nos seguintes argumentos, assim sintetizados:

- é pessoa jurídica de direito privado, cujo objeto social é a atividade de Clínica Médica com serviços de Ortopedia, Traumatologia e Fisioterapia e para efeitos de recolhimento do IRPJ, optou pela tributação com base no Lucro Presumido, consoante a Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992;

- a Lei n.º 9.245, de 1995, instituidora das bases de cálculo para empresas optantes pela tributação com base no lucro presumido (base de cálculo do IRPJ e CSLL), determinou que as empresas prestadoras de serviços hospitalares gozam de percentual diferenciado em relação às demais prestadoras de serviços em geral, sujeitas ao percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta, conforme os artigos 15, § 1º, III, e art. 20, da Lei n.º 9.249/95 (este último com redação dada pela Lei n.º 10.684/03);

- para as prestadoras de serviços hospitalares o percentual de presunção do lucro é de 8% e de 12% sobre a receita bruta, para fins de apurar o IRPJ e CSLL. Assim, em 12/03/2003, a Receita Federal passou a adotar conceito mais amplo de serviço hospitalar, nos termos da IN SRF n.º 306, de 12/03/2003;

- a referida IN/SRF 306/03, considerou como serviços hospitalares àqueles 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 RDC n.º 50, de

21/02/2002 do Ministério da Saúde (doc. n.º 05), alterado pela RDC/MS 307, de 14/11/2005. Todavia, tal alteração atingiu apenas a divisão das atribuições dos prestadores de serviços de atenção e assistência à saúde;

- o novo critério adotado pela SRF é definido com base no serviço (qualidade intrínseca da atividade), e não mais nos prestadores do referido serviço (não é mais necessário ser hospital para prestar serviço hospitalar). Confirmando o atendimento anteriormente, a SRF veiculou o ADI n.º 18, de 23/10/2003, confirmando a posição acerca do conceito mais abrangente de "prestação de serviços hospitalares"; porém, exige que a prestação de serviços deve ser efetuada por outros profissionais distintos dos sócios;

- no seu estabelecimento há outros profissionais (médicos) que auxiliam na execução dos serviços prestados por ela, além dos sócios, que também exercem as atividades constantes do seu objeto social, conforme comprovam as declarações emitidas pelos profissionais que auxiliam no exercício das atividades da requerente;

- a IN/SRF n.º 306/03 foi revogada pela IN/SRF n.º 480/04, de 15/12/2004, que por sua vez teve sua redação alterada pela IN/SRF 539/05, que, em seu art. 27 passou assim a dispor: (...), ou seja, a SRF voltou a adotar o posicionamento anteriormente adotado pela IN/SRF 306/03, o que na prática, em nada alterou à base de cálculo a ser adotada pelos prestadores de serviços médicos, que é de 8% e 12%, para efeitos de IRPJ e CSLL;

- assim, por ser prestadora de serviços médico-hospitalares elencados na IN/SRF 539/05, e não subsumidas à restrição imposta pelo art. 2º, Id. ADI n.º 18/03, entendeu ser aplicado à base de cálculo do IRPJ e CSLL os percentuais de 8% e 12%;

- como a IN/SRF 480, com redação da IN/SRF 539/05, tem caráter interpretativo do art. 15, III, alínea "a", da Lei n.º 9.245/95, aplica-se suas disposições a fatos pretéritos, conforme o art. 106 do CTN. A própria SRF, já admitiu a retroatividade dos efeitos da nova interpretação acerca do conceito de serviços hospitalares, conforme ementa do processo de Consulta de n.º 110, de 21/12/2004;

- a IN/SRF 460/04, permite a compensação de quaisquer tributos administrados pela SRF. Assim, retificou suas declarações (DCTF e DIPJ), tendente a constituir o crédito compensado com débitos de PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, confessados na declaração de compensação não homologada.

No pedido, requer seja revista a decisão reconhecendo como válida as compensações efetuadas no PER/DCOMP, constante nos autos deste processo.

Por sua vez, a 4ª Turma da DRJ/BSB, ao apreciar a dita manifestação de inconformidade, entendeu por bem julgá-la improcedente, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

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

Para ser considerado serviço hospitalar, as atividades da contribuinte, em face à legislação tributária e orientação traçada pela Administração tributária, deve atender todas às exigências e/ou requisitos previstos nos normativos, devidamente comprovada com documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

COMPENSAÇÃO - Nos termo (*sic*) da legislação tributária de regência, a compensação de crédito tributário somente poderá ser autorizada com crédito líquido e certo do

sujeito passivo, contra a Fazenda Nacional. Como a contribuinte não comprovou nos autos o crédito líquido e certo, não há como homologar a declaração de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Pretendendo a reforma da decisão em questão, a Recorrente interpôs o competente Recurso Voluntário sob as seguintes alegações:

DAS RAZÕES RECURSAIS

A atividade da recorrente - prestação de serviços médicos, na área de ortopedia, traumatologia e fisioterapia, sendo ela optante pela tributação com base no Lucro presumido, conforme autoriza a Lei n.º 8.541/92 — se coaduna com o que dispõe as atribuições I e II da Instrução Normativa/SRF 480/04 e 539/05, sendo exercida pelos sócios da empresa, **em concurso com outros profissionais capacitados tecnicamente para o exercício da atividade-fim da empresa** (a empresa possui funcionários devidamente qualificados - com curso superior - que exercem as funções dos sócios).

A empresa ainda possui Alvará regularmente expedido pela Vigilância Sanitária do Município de Taubaté, sendo tal documento essencial para o exercício de sua atividade, conforme cópia que ora se anexa aos autos, eis que o que se pretende é a busca da verdade real, o que enseja a juntada, novamente, dos contratos firmados entre a recorrente e os médicos prestadores de serviços.

Comprovado o exercício da medicina por outros médicos que não os sócios, evidente a sua caracterização como sociedade empresária.

Ademais, conforme dispõe o Comprovante de Inscrição e de Situação cadastral emitido pelo *site* da Receita Federal, a recorrente está descrita como **SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA**, código **206-2**.

Quanto aos demais requisitos, a recorrente os cumprem em sua totalidade, eis que possui estrutura física condizente com o exercício de sua atividade, em atendimento ao que preconiza o item 3 da Parte II da Resolução da Anvisa n.º 50/03, comprovado através de alvará expedido pela Vigilância Sanitária Municipal.

(...)

A recorrente, a fim de se certificar sobre o alcance e abrangência das Instruções Normativas 480 e 539, formulou processo de consulta à Superintendência Regional da Receita Federal - 7ª Região Fiscal, processo n.º **13726.000226/2006-71**, juntando toda a documentação que entendeu necessária para comprovar a sua situação "de fato".

A solução da referida consulta delimitou de forma clara os requisitos que ensejariam o enquadramento da recorrente como prestadora de serviço médico-hospitalar, para fins de tributação. Requisitos estes que são preenchidos integralmente pela recorrente, conforme faz prova toda a documentação carreada nestes autos.

Logo, a recorrente se valeu dos meios de que dispõe para ter a segurança necessária para recolher o IRPJ com alíquota de 8%, pois demonstrou cumprir os requisitos necessários, perante a Superintendência da Receita Federal, para se utilizar das bases de cálculos reduzidas.

Não obstante, 3ª Turma Julgadora decidiu pela manutenção do lançamento fiscal, fundamentando sua decisão no suposto descumprimento do que dispõe o Ato Declaratório Interpretativo n.º 18/2003, em seu art. 2º, inciso I, entendendo assim, que os serviços eram prestados exclusivamente pelos sócios.

Ao contrário da decisão objeto do presente recurso, o que se infere dos documentos já apresentados no supramencionado processo de consulta, e das provas ora juntadas, é que a atividade fim da empresa recorrente é realizada pelos sócios da empresa em concurso com profissionais de medicina, não havendo, portanto, qualquer óbice quanto ao recolhimento do IRPJ nos moldes conferidos aos prestadores de serviços médico-hospitalares, notadamente nas preconizados nas Instruções Normativas 480 e 539, assim como no ADI n.º 18/2003.

(...)

Assim, demonstrando-se de forma inequívoca que os fundamentos da decisão que motivaram a manutenção da glosa das compensações não se alinham com os documentos trazidos aos autos, bem como o enquadramento jurídico da Recorrente no que toca à tributação do IRPJ, forçoso se reconhecer a validade das compensações levadas a efeito DCOMP n.º 24002.91815.120607.1.3.04-6156, dando-se provimento ao presente recurso voluntário.

DO REQUERIMENTO

À vista de todo exposto, requer a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que **CONHEÇA** o presente recurso independentemente de depósito prévio, para, no mérito, lhe dar provimento, reformando integralmente a decisão de proferida pela 4ª Turma da DJ/BSB (acórdão n.º **03-60.037**) e declarando como válida a compensação realizada nos autos da DCOMP n.º 24002.91815.120607.1.3.04-6156, por ser medida de **JUSTIÇA**.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento.

Como visto no Relatório, o presente processo diz respeito à declaração de compensação (PerDcomp n.º 24002.91815.120607.1.3.046156,) não foi homologada sob a alegação de inexistência do crédito compensado, tendo em vista o pagamento relativo ao DARF ali discriminado, foi integralmente utilizado para quitar débito de IRPJ do PA 30/06/2003, não restando saldo disponível para tanto.

De acordo com seus argumentos, a Recorrente calculado a base de cálculo presumida aplicando o percentual de presunção de 32%, quando deveria ter utilizado o percentual de 12%, haja vista considerar que suas atividades se enquadrariam no conceito de serviços hospitalares.

Discordando, DRJ/BSB negou provimento à manifestação de inconformidade, essencialmente sob a alegação de que em razão dos dispositivos normativos vigentes, a definição de serviços hospitalares abrange os prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das atribuições previstas no art. 23 da IN SRF 360/2003, e atendam ao requisito do art. 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, e aos implementados pela alteração do art. 27 da IN 480/2004, dada pela IN SRF n.º 539, de 2005, deixando, ainda, consignado:

Portanto, para serem considerados serviços hospitalares, as atividades dos contribuintes que desejem usufruir do benefício legal de redução de alíquota, em face da orientação traçada pela Administração Tributária, devem atender cumulativamente todas às exigências e/ou requisitos previstos nos atos normativos, transcritos em linhas pretéritas, **devidamente comprovada mediante documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal**, o que não é caso dos atos.

Assim, como a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade, deverá a autoridade fiscal competente cumprir rigorosamente o que tiver sido determinado nos atos legais e normativos vigentes, e ao julgador administrativo observar o entendimento da RFB expresso em atos tributários (art. 7º, V, da Portaria MF nº 341, de 2011), de modo que na espécie não há reparo a ser feito na decisão recorrida.

Destarte, dialogando com a decisão recorrida, já que o direito creditório pleiteado não foi reconhecido sob a alegação de falta prova documental, a Recorrente, em sede de Recurso Voluntário carreu aos autos, e-fls. 57, cópia da Licença de Funcionamento expedido pela Secretaria de Saúde -Vigilância Sanitária da Prefeitura Municipal de Taubaté, comprovando que suas atividades se enquadrariam no conceito de serviços hospitalares.

Ademais, conforme dispõe o Comprovante de Inscrição e de Situação cadastral emitido pelo *site* da Receita Federal, a Recorrente está descrita como SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA, código 206-2.

Assim, o cerne da questão está em analisar se a Recorrente comprovou nos autos que os serviços por ela prestados se enquadravam como serviços hospitalares, sujeitos ao coeficiente de 8% (oito por cento), em vez de 32% (trinta e dois por cento), gerando o necessário reconhecimento do direito creditório.

Ora, a matéria não é desconhecida do Colegiado. Atualmente, inclusive, não admite mais discussão acerca de qual instrumento normativo deva ser aplicado, haja vista o decidido pelo STJ no REsp 1.116.399/BA (Tema 217 de recursos repetitivos)¹, ao qual este CARF está vinculado no que diz respeito à sua aplicação, conforme o disposto no artigo 62, § 2º, do Anexo II do RICARF.

Apenas para efeito de integração com o conteúdo do acórdão citado, reproduzimos abaixo a matriz legal do benefício pretendido pela Recorrente, o art. 15, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.249/95:

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:

¹ Ademais, salienta-se que o julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão nº 9101003.319, de 17.01.2018, proferido no julgamento do Processo nº 13888.904183/200994.

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

Havia muita polêmica sobre quais atividades poderiam ser enquadradas como “serviço hospitalar”, e quais os requisitos que os contribuintes deveriam atender para que fosse aplicado o coeficiente de 12%. A Lei n.º 11.727/2008, então, promoveu uma alteração na alínea “a” acima transcrita, que passou a conter a seguinte redação:

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 n.º 11.727, de 2008). Grifou-se.

Todavia, os fatos debatidos nesse processo são anteriores a esta alteração legislativa, mais precisamente referem-se ao ano-calendário 2003, logo, aplica-se a redação original da Lei 9.249/1995. A esse respeito, restou patentemente esclarecido no Acórdão prolatado no mencionado no REsp 1.116.399/BA 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).

Concluiu-se que 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). Logo, deve reconhecido direito à base de cálculo reduzida do IRPJ ou CSLL a prestadores de serviços hospitalares, mesmo que esses não possuam estrutura física para realizar internação de pacientes.

Restou assentado, ainda, 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.

Portanto, para fins de redução da alíquota, 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". Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

Ademais, recentemente, foi editada a Súmula CARF n.º142, que assim dispôs:

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.

Assim, a documentação apresentada pela Recorrente deve ser aceita (considerando que o processo administrativo rege-se pelo princípio da verdade material, que tem por finalidade a busca da realidade dos fatos.) e, na realidade, comprova que suas atividades

enquadram-se no conceito de "serviços hospitalares", estando submetida ao coeficiente de 12% (doze por cento) e não ao de 32% (trinta e dois por cento), para cálculo do lucro presumido.

Claro está, portanto, que o pedido inicial da Recorrente referente ao reconhecimento do direito creditório pleiteado pode ser analisado, uma vez que se refere a direito superveniente, pois "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", conforme a Súmula CARF n.º 142.

Os efeitos do acatamento da preliminar da possibilidade de deferimento da Per/DComp com base em pagamento indevido de estimativa, impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

Cumprе registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação da Súmula CARF n.º 142 e reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça