



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.004063/2008-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.315 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2019
Recorrente PRO ORTHOS CLÍNICA ESPECIALIZADA ORTOPEDIA SOCIEDADE SIMPLES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

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

Ausente a comprovação da natureza dos serviços prestados, impossível a utilização do coeficiente de 8% para determinar o lucro presumido. Conforme entendimento do RESp nº 1.116.399/BA, não são quaisquer receitas que estão abrangida pela alíquota mais benéfica.

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)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ lavrado contra contribuinte por não ter comprovado a prestação de serviços hospitalares que justificassem a alíquota de 8% o que ensejou o lançamento na alíquota de 32% com a compensação do que a contribuinte havia apurado anteriormente.

De acordo com o TVF (fls. 9), intimada a comprovar a efetiva prestação de serviços que a enquadrasse na alíquota de 8%, a contribuinte respondeu que exercia atividade de ortopedia caracterizada como serviço médico hospitalar.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 63/85, na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

a) Cerceamento de direito de defesa, uma vez que o TVF não teria apresentado a razão fática e jurídica da desconsideração de todos os documentos e esclarecimentos prestados;

b) A imposição tributária teria sido realizada com base em presunção;

c) A atividade por ela realizada encontra-se abrangida pelo preceito legal que excepciona da alíquota de 32% os serviços hospitalares, razão porque normas infralegais extrapolariam as determinações legais. Alega que a documentação juntada aos autos apresentava relatórios de prestação de serviços em diversos hospitais durante o ano de 2005.

d) ilegalidade da taxa SELIC e natureza confiscatória da multa.

Em 28 de outubro de 2010, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a impugnação em decisão cuja ementa é a seguinte: (fls. 153):

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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

Os serviços de clínica médica, caracterizados pela prestação de serviços médicos profissionais, são considerados prestação de serviços em geral e sujeitam-se ao coeficiente de 32% sobre a receita bruta mensal na determinação da base de cálculo do Lucro Presumido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Improcedem as arguições de nulidade por ausência de motivação, cerceamento do direito de defesa, respeito ao devido processo legal e insuficiência de provas se o lançamento demonstra de forma clara a razão fática e jurídica da desconsideração dos documentos e esclarecimentos apresentados, bem como de todos os elementos que fundamentaram a ocorrência do fato gerador.

Cientificada (AR fls. 167) em 21/12/2010, a contribuinte apresentou, em 11/01/2011, o Recurso Voluntário de fls 169/189, no qual reitera as alegações já suscitadas quando da impugnação.

É o relatório

Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade motivo pelo qual, dele conheço.

PRELIMINARES - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA, AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E COMPROVAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Preliminarmente, reitera a Recorrente a alegação de nulidade do despacho decisório por falta da devida fundamentação fática e jurídica e, conseqüentemente, por cerceamento do direito de defesa

A alegação de nulidade do Despacho Decisório não merece prosperar. Conforme exposto da decisão recorrida, o mencionado Despacho Decisório foi realizado dentro dos ditames delineados em lei, apresentando de forma clara e objetiva o motivo do lançamento.

Conforme esclarecido pela instância de piso e verificado pela análise dos autos, as próprias declarações e documentos produzidos pela Recorrente fundamentaram o lançamento fiscal *in casu*, caracterizando assim a prova e a motivação do ato administrativo, sendo de pleno conhecimento do Recorrente já que por ele produzidos.

Coerente com as premissas acima expostas são as disposições legais do Decreto n.º 70.325/72 sobre a nulidade dos atos administrativos abaixo transcritos.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

O exame dos dispositivos supra, mostra que só pode haver nulidade se o ato for praticado por agente incompetente ou, no caso dos despachos e decisões, constatado o cerceamento do direito de defesa.

Em face do exposto, rejeito as alegações de nulidade.

II - MÉRITO

A tributação dos serviços hospitalares, na modalidade lucro presumido, suscitou intensas controvérsias. Isso se deu porque a Lei n.º 9.249/95 estabeleceu uma alíquota mais benéfica para essa modalidade de serviços, conforme se verifica pela leitura do artigo 15 abaixo transcrito:

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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I – (...)

II – (...)

III trinta e dois por cento, para as atividades de:

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

A Receita Federal procurou delimitar a definição de "serviços hospitalares" por meio da publicação da Instrução Normativa n.º 480/2004 (art. 27), nos seguintes termos:

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

§2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 85111 – Atividades de Atendimento Hospitalar.

§3º São considerados pagamentos de serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados às pessoas jurídicas:

I prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"); e

II prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

Os motivos da não homologação são claros e objetivos. Logo, não padece de nulidade o despacho decisório proferido por autoridade competente, contra o qual o Recorrente pôde exercer o contraditório e a ampla defesa e onde constam todos os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Pela leitura do referido artigo, verifica-se que o enquadramento de uma empresa como prestadora de serviços hospitalares dependia do preenchimento dos seguintes requisitos:

a) que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos;

b) que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Dessa forma, o critério adotado pela Receita Federal tinha como foco o critério subjetivo (a pessoa do prestador) e não a natureza do serviço prestado (critério objetivo). Esses foram também os critérios utilizados pela decisão recorrida, conforme se verifica pelos trechos abaixo transcritos:

Além da impugnante estar enquadrada como sociedade civil, a teor do contrato de constituição que apresentou à administração tributária, não há comprovação de que as receitas declaradas provieram de serviços hospitalares, oriundos de exploração comercial, tal como define a legislação.

Tampouco há comprovação de que os serviços não foram efetuados exclusivamente pelos sócios. Os relatórios de prestação de serviços que apresentou referem-se a valores recebidos pelos senhores Antônio Sergio Vasconcellos, Carlos Lelis Zanco, Luiz Carlos Pegolo e Wilson de Fátima Dias, cotistas da sociedade.

(...)

Além de ter natureza jurídica de sociedade empresária e de exercer atividades enquadradas como serviços hospitalares, resta ainda a limitação quanto à estrutura física do estabelecimento, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

Nesta exigência está implícita a necessidade de que o ambiente em que realizados os serviços seja apropriado para que as atividades da pessoa jurídica sejam caracterizados como hospitalares.

Novamente, não há nos autos comprovante do documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao julgar um Recurso Especial representativo de controvérsia, que foi submetido ao regime do artigo 543C do CPC, consolidou o entendimento de 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)”. Confira-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.399 BA

(2009/00064810)

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 543C 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 951.251PR, 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 543C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido. *(grifamos)*

Em resumo, a leitura das decisões do STJ em forma de Recurso Repetitivo (artigo 543 – C, do Código de Processo Civil) mostra:

- A) que equiparam-se a “serviços hospitalares”, para fins de apuração das bases impositivas de IRPJ a 8% e CSLL a 12%, os serviços prestados por clínicas médicas especializadas, dentro ou fora do hospital, com ou sem estrutura de internação de pacientes, posto que se está diante de elementar caso de “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”, consoante expressa definição dos Acórdãos transcritos;
- B) que a definição alcança inclusive os casos em que o hospital não dispõe de recursos para realização de tais serviços especializados e os terceiriza a empresas que atuam na área;
- C) que a empresa médica que presta tais serviços não tem que ser, necessariamente, constituída em forma de sociedade empresária, posto que o que o legislador buscou beneficiar foi a “atividade”, o “serviço prestado” – critério objetivo - e não a conformação empresarial da entidade (tanto que REsp nº 1116399, a parte demandante e vencedora é uma “**sociedade civil**”); mais a mais, in casu, tais clínicas estão fazendo as vezes do próprio Estado, a quem caberia promover a assistência integral à saúde, nos estritos termos previstos na Carta Magna;

- D) que, de forma oposta, as receitas de outras espécies não terão o benefício de sua tributação ser feita às alíquotas reduzidas, mas se sujeitarão à regra geral – 32%;
- E) que, simples consultas realizadas em consultórios médicos, ainda que sob a forma de empresas médicas, também seguem a norma geral de tributação a 32%; e,
- F) que, as normas e regulamentos da Receita Federal, no que dizem respeito ao tema em questão, são instrumento inaptos para exigir que os contribuintes venham a cumprir requisitos não previstos em lei, como, p. ex., necessidade de manutenção de estrutura para internação de pacientes”.

Todavia, mesmo que superadas as objeções apontadas pela decisão recorrida, não é possível dar provimento ao pleito da Recorrente. Isso porque, como visto, não são quaisquer receitas que estão sujeitas à alíquota de 8%. Sendo assim, tanto o contrato social constante às fls. 24/31, como a documentação juntada às fls. 92/104 não permitem concluir qual a natureza dos serviços prestados. Com efeito, a Cláusula Quarta do Contrato Social se limitar a prever de forma genérica e abrangente que “*O ramo de atividade será a de medicina. Prestação de serviços médicos e afins.*”. Inviável, portanto, identificar o cumprimento dos parâmetros estabelecidos pelo STJ para definição de “atividades hospitalares” aptas à usufruir da alíquota mais benéfica.

3) CONCLUSÃO.

Em face do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio