



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

Processo nº 10865.004098/2008-13
Recurso nº 900.525
Resolução nº **1201-000.049 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 03 de agosto de 2011
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente Uroclínicas São Francisco S/S
Recorrida Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, os membros do colegiado RESOLVEM converter o julgamento em diligência nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Rafael Correia Fuso, João Bellini Junior, Antonio Carlos Guidoni Filho e Regis Magalhães Soares de Queiroz .

RELATÓRIO

DA AUTUAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, acrescido de juros e multa de 75%.

Foi alcançado pela fiscalização o exercício de 2006, no qual se constatou como irregularidade, conforme termo de verificação, a aplicação de percentual do lucro presumido inferior ao devido pela legislação tributária.

Conforme a acusação fiscal, a autuada, ao revés de aplicar o percentual de 32% relativo às prestações de serviço em geral, determinou seu lucro presumido por meio do percentual de 8% destinado às atividades hospitalares e, no curso da ação fiscal, não comprovou ter exercido atividades passíveis desta qualificação. A autuação, desse modo, resumiu-se à constituição do crédito relativo à diferença de percentual.

DA IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 45 a 67, por meio da qual aduz o que se segue.

Preliminarmente, requer a nulidade do auto de infração por ausência de motivação, descrição insuficiente dos fatos e do direito, cerceamento do direito de defesa e violação do devido processo legal. A autoridade fiscal não teria apresentado os fundamentos fáticos e de direito para a autuação; e só teria encaminhado o auto de infração desacompanhado do termo de verificação fiscal. Reproduz acórdão com antigo Conselho de Contribuintes que teria anulado a autuação em razão de não ter sido dada ciência o termo de verificação fiscal.

Aduz ainda que, no procedimento de lançamento, a autoridade fiscal teria desconsiderado declarações apresentadas em obrigação acessória, esclarecimentos e outros documentos, como o contrato social e relatórios de atendimento, para constituir o crédito tributário em seu desfavor com o singelo argumento de “ausência de provas”. Ademais, o excesso de rapidez com que realizou o procedimento não primaria pela legalidade ao deixar de empreender seus deveres de efetiva comprovação dos fatos alegados, pois não poderia inverter o ônus contra o contribuinte. O lançamento teria, assim, sido realizado indevidamente com base em mera presunção.

O lançamento não poderia prevalecer, pois estaria pautado em equivocada interpretação da legislação tributária e dos fatos que dizem respeito ao contribuinte, cuja atividade se enquadraria como serviço médico hospitalar, para fins de aplicação do disposto no art. 15, §1º, inciso III, letra "a" da Lei nº 9.249/95. Literalmente, “o serviço efetivamente prestado pela impugnante pode perfeitamente ser considerado como complementação médico hospitalar”.

Afirma que

(...) se juntou perante a fiscalização, além das devidas informações, contrato social cujo objeto é Atendimento Médico-Hospitalar (serviço médico hospitalar), bem como relatório de atendimento em diversos hospitais. Cabe esclarecer que juntamente com a impugnação junta-se novamente relatório dos serviços médicos prestados em diversos hospitais no ano de 2005, o que demonstra claramente a natureza de serviço hospitalar do contribuinte (...)

Aduz ainda que, apesar de que a autoridade fiscal não ter citado qualquer ato infralegal, estes eventuais atos não teriam aptidão para legitimar o lançamento, porque violariam o princípio da legalidade.

Afirma que o cerne da questão se refere à interpretação da expressão “serviços hospitalares”, a qual teria sido adotada pelo STJ como “diretamente atrelada à saúde humana”, o que teria sido confirmado inclusive pela própria Secretaria da Receita Federal mediante soluções de consulta reproduzidas na peça de defesa.

Por fim, contesta a aplicação dos juros à taxa SELIC por lhe faltar “respaldo jurídico” e o percentual de 75% da multa de ofício por violação da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de confisco.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 200 a 209) negou provimento à impugnação nos termos que se seguem.

Não haveria razões para anulação do lançamento, uma vez que, *in verbis*:

(...) na peça impositiva e nos respectivos anexos a autoridade fiscal descreve detalhadamente o suporte fático e documental que embasaram o lançamento, bem assim os praticados na apuração da base imponível, com intimação endereçada A. fiscalizada para que comprovasse a prestação dos serviços hospitalares, com abertura de prazo para instrução probatória.

Do que consta dos autos verifica-se que a autoridade fiscal discriminou no relatório correspondente o objeto do auto de infração, a saber, apuração indevida do coeficiente de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ sobre receitas da atividade médica quando o correto seria 32%, valores apurados com base nas receitas declaradas pela contribuinte.

Ademais,

todas as informações por ela prestadas foram levadas em conta para a imposição tributária. Ocorre que ela não comprovou a realização de serviços hospitalares referidos no art. 15 da Lei n. 9.249, de 1995, regulamentado pelo art. 27 da Instrução Normativa SRF n. 480, de 15/12/2004, e pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 18, de 23/10/2003, que lhe permitiriam submeter à tributação base de cálculo correspondente a 8% do resultado. De fato, além do contrato social e das alegações vertidas no expediente de fls. 12/14 não há qualquer elemento que comprove ter efetivamente praticado serviços de natureza hospitalar tal como preceitua a legislação antes citada.

Ressalte-se que os formulários que apresentou (fls. 16/26) além de se referirem a valores pagos aos sócios da contribuinte, descrevem resultado obtido no decorrer do ano-calendário de 2008.

Quanto ao mérito, a discussão, inclusive à luz do ônus probatório, diria respeito à interpretação do que são “serviços hospitalares” e, portanto, a quais atividades seria dispensado o percentual diferenciado para aferição do lucro presumido.

Na época dos fatos, essa interpretação estaria fixada pela IN/SRF nº 480/04, com a redação dada pela IN/SRF 539/05. Para fins de enquadramento como prestadora de serviço hospitalar, o dispositivo pertinente (art. 27) teria previsto três tipos de exigência, *in verbis*: “a) caráter empresarial da pessoa jurídica; b) natureza das atividades desenvolvidas; e c) estrutura física do estabelecimento”, os quais deveriam ser cumpridos cumulativamente.

Todavia, o contribuinte não provou cumprir nenhum deles.

Com relação à contestação relativa ao percentual da multa e da taxa de juros, em síntese, asseverou que a autoridade administrativa não é competente para afastar aplicação de disposição expressa de lei.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 130 a 150, mediante o qual repisou (na verdade, reproduziu literalmente) exatamente os argumentos já trazidos na impugnação.

Só inovou ao contestar a incidência de juros sobre a multa de ofício. Alegou ausência de previsão legal e citou jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes que corroboraria sua posição.

É o relatório do essencial.

VOTO

A questão central do presente lançamento está assentada na qualificação jurídica da atividade desempenhada pelo contribuinte, em face da dicção legal que estabelece uma exceção relativa ao percentual de aferição do lucro presumido para os serviços hospitalares mais branda (8%) em relação àquele fixado para os serviços em geral (32%).

Abaixo, reproduzimos a legislação vigente à época dos fatos:

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:

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

O conceito de serviços hospitalares foi questão já enfrentada pela antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual foi sucedida por esta turma de julgamento.

Naquela oportunidade, negamos provimento à defesa por unanimidade, conforme ementa abaixo transcrita da lavra do Ilustre Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

SERVIÇOS HOSPITALARES. CARACTERIZAÇÃO. A presunção de lucratividade reduzida prevista na Lei n. 9.249/95 está intimamente ligada à existência de custos relevantes com instalações, equipamentos e mão-de-obra qualificada inerente a um hospital, compreendendo tanto a parte médica especializada quanto os serviços de hotelaria e fornecimento de produtos. A prestação pessoal de serviços médicos, por si só, não corresponde ao conjunto de serviços e custos inerentes a um centro hospitalar, traduzindo-se meramente em um exercício de profissão regulamentada. (Acórdão nº 103-23236; de 30/11/2007)

Ao reexaminarmos a questão posteriormente, na oportunidade em que fui relator, mantivemos o mesmo posicionamento, estampado no acórdão 1201-00.321, de 01 de setembro de 2010, cuja ementa abaixo transcrevo:

SERVIÇOS LABORATORIAIS - LUCRO PRESUMIDO - PERCENTUAL - a razão teleológica para a diferenciação entre os percentuais de aferição do lucro presumido está na pressuposta diversidade da margem de lucro entre as atividades empresariais. O que justifica um percentual significativamente menor e determina os contornos semânticos da própria expressão “serviços hospitalares” são seus elevados custos, cujo principal e mais significativo componente são os valores investidos nos equipamentos hospitalares, dentre os quais, os laboratoriais. Em razão disso, as atividades de exames laboratoriais devem também ser tributadas pelo percentual mitigado relativo aos serviços hospitalares.

Naquela oportunidade, teci os seguintes fundamentos de decidir:

Pela leitura da ementa, sem necessidade de adentrarmos às minúcias do voto, a razão de decidir busca identificar a teleologia da diferenciação entre os percentuais de aferição do lucro presumido. No caso, entendeu-se que a legislação fixa o percentual em razão da presumível margem de lucro de cada atividade. Nesse caso, a prestação de serviços hospitalares se diferenciaria das demais prestações de serviço em razão dos seus elevados custos, o que justificaria um percentual significativamente menor e determinaria os contornos do próprio

conceito de “serviços hospitalares” para fins de incidência tributária. Desse modo, como a prestação pessoal de serviços médicos não impõe gastos superiores aos dos serviços em geral, também não poderia ser enquadrada na denominação legal “serviços hospitalares” para fins tributários.

Essa razão de decidir se coaduna com provimentos recentes do STJ. Naquela oportunidade, transcrevi em meu voto a seguinte decisão (AgRg nos EREsp 883537 / RS, publicado em 01/07/2010:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ART. 15, § 1º, III, ALÍNEA "A", DA LEI N. 9.249/95. CONCEITO DE SERVIÇO HOSPITALAR. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1116399/BA, JULGADO EM 28/10/2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

*1. A redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSSL, nos termos dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, é benefício fiscal concedido de forma objetiva, com foco nos **serviços** que são prestados, e não no contribuinte que os executa.*

2. A Primeira Seção deste Tribunal Superior pacificou o entendimento acerca da matéria, no julgamento do RESP 1116399/BA, sob o regime do art. 543-C, do CPC, em 28/10/2009, que restou assim ementado:

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.

*3. Destarte, restou assentado, àquela ocasião que: "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. In casu, o Tribunal a quo, com ampla cognição fático-probatória, assentou que a empresa recorrida presta **serviços** de diagnóstico por imagem, compreendendo a radiologia em geral, ultra-sonografia, tomografia computadorizada, ressonância magnética, densitometria óssea e mamografia, os quais, consoante fundamentação expendida,*

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.

Tanto a minha posição, quanto a do STJ fixada em recurso repetitivo, chegam à mesma conclusão em diversas situações; por exemplo, as atividades laboratoriais se submetem ao percentual de 8%, ao passo que as simples consultas médicas devem ser tributadas pelo percentual de 32%. Todavia, elas partem de pressupostos distintos, os quais conduzem a conclusões distintas para outras situações.

Entendo que o percentual mitigado para os serviços hospitalares decorre do fato de que essa atividade opera concretamente com margens significativamente inferiores àquelas praticadas na prestação de serviços em geral, uma vez que necessitam de investimentos em equipamentos caros e que depreciam rapidamente em razão do acelerado avanço da medicina. Não há, desse modo, uma concessão de benefício, mas sim a adequação da lei à específica capacidade contributiva manifestada nesse tipo de atividade.

Já o STJ entende que a diferenciação é um benefício fiscal, ou seja, o legislador teria estabelecido a diferença tributária, não em razão de considerar a existência de signos contributivos diversos, mas sim para atingir escopos de cunho social, no caso, de fomentar atividades de saúde.

Todavia, ainda assim, não interpretou o dispositivo com margens totalmente dilatadas. No entender da Corte Superior, não são todas as atividades ligadas à promoção da saúde, que teriam sido beneficiadas pelo percentual mitigado, nem sequer àquelas exclusivamente prestadas pela classe médica, como as consultas, mas apenas aquelas tipicamente promovidas em hospitais, ainda que possam eventualmente ser prestadas em ambiente externos, como as UTIs móveis e os exames laboratoriais.

Desse modo, meu entendimento não é mais nem menos restritivo àquele estampado pelo STJ. Em atividades ligadas à saúde, com custos elevados e margens estreitas de lucro, ainda que não fossem típicas do ambiente hospitalar, decidiria pela aplicação do percentual de 8%, enquanto o STJ aplicaria o de 32%. Já para as atividades com elevada margem de lucro, mesmo típicas do ambiente hospitalar, decidiria pelo percentual de 32%, ao passo que o STJ entende que o percentual aplicável é o de 8%. Neste último caso, podemos citar o valor que uma clínica recebe diretamente do paciente em razão de o médico ter realizado uma intervenção cirúrgica num hospital. Note-se, nesse caso, que o valor chega “limpo” à clínica, uma vez que o paciente paga outra parcela diretamente ao hospital em razão do uso de suas instalações e equipamentos.

O recurso repetitivo julgou o caso de um laboratório, o qual, independentemente do critério adotado, deve ser tributado pelo percentual de 8%, uma vez que é atividade típica de ambiente hospitalar e de elevado custo. Entendo, todavia, que essa decisão é paradigmática e deve ser aplicada de forma vinculante a todas as situações em que se discute a sua qualificação como serviço hospitalar para fins de aplicação do percentual mitigado, uma vez que o STJ deixou bem claro que esta era a sua intenção ao julgar o caso, ou seja, não visou exclusivamente definir a tributação dos laboratórios, mas sim de todos os serviços executados tipicamente em hospitais.

No presente feito, foram apresentadas, na peça impugnatória, planilhas às fls. 76 a 187, que são relativas a valores recebidos supostamente pela clínica em razão de serviços prestados por seus sócios atinentes ao período da impugnação.

Em tais planilhas, fornecidas pela UNIMED, são relacionados pagamentos por serviços prestados em hospitais por sócios da autuada, mas a identificação precisa do tipo de serviço foi feita apenas por meio de códigos e a defesa não teceu qualquer esclarecimento do significado destes códigos.

O fato de os serviços terem sido prestados em hospitais não faz prova suficiente de que são típicos de hospitais; podem ser atinentes a consultas médicas. Todavia, é um indício suficiente para aprofundarmos a investigação. Em face do primado da verdade material que dá amplos poderes à autoridade julgadora de buscar as provas que considerar necessárias para formar sua convicção acerca da existência do fato jurídico tributário, entendo que devemos converter o julgamento em diligência.

Antes, porém, de minudenciarmos o teor da diligência, é oportuno ainda destacar que a autoridade julgadora de primeiro grau não analisou a referida documentação, o que poderia, em tese, caracterizar cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e resultar a nulidade da decisão recorrida. Todavia, a ausência de análise foi por culpa da própria defesa, uma vez que afirmou na peça impugnatória ter juntado as mesmas planilhas apresentadas durante a fase de fiscalização e estas foram analisadas pela Delegacia de Julgamento. Ademais, em face das razões de direito que adotou para julgar, esses documentos não alterariam a sua decisão. Dessarte, não há que se cogitar nulidade da decisão recorrida pelo fato de não ter aprofundado o exame das referidas planilhas. Essa tarefa cabe a este colegiado.

Por todo o exposto, **VOTO** por converter o presente julgamento em diligência para que o autor do feito, ou outro Auditor-Fiscal designado para tanto, intime o contribuinte para que este:

a) esclareça o significado de cada um dos códigos de serviços constantes das planilhas juntadas ao feito e comprove este significado por meio, por exemplo, de documentação fornecida pelo agente emissor das planilhas;

b) destaque os códigos atinentes ao serviço de consulta médica daqueles atinentes aos serviços tipicamente hospitalares segundo o entendimento fixado nesta resolução;
e

c) elabore demonstrativo trimestral, por médico prestador, em que se discriminem os valores relativos aos serviços tipicamente hospitalares daqueles de consulta médica.

Por fim, solicita-se à autoridade fiscal que verifique se os valores constantes dos esclarecimentos e demonstrativos apresentados pelo contribuinte correspondem àqueles que serviram de base à presente autuação e, ao final, elabore relatório circunstanciado do resultado da diligência em que deve constar a discriminação de eventuais divergências.

Encerrada a instrução processual, deverá ser novamente intimado o recorrente para manifestar-se no prazo de dez dias, de acordo com o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.784/1999.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator