



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

**Processo n°** 10865.004304/2008-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1803-002.191 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 07 de maio de 2014  
**Matéria** LUCRO PRESUMIDO  
**Recorrente** EXACTA SERVIÇOS DE IMAGEM S/S  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício:2006

APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES.

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. Caracteriza-se como aplicação correta do coeficiente de determinação do lucro presumido a adoção de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta originária de prestação de serviços de diagnósticos por imagens executados dentro de uma clínica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento do recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Meigan Sack Rodrigues, Sérgio Rodrigues Mendes, Victor Humberto da Silva Maizman, Artur José André Neto e Carmen Ferreira Saraiva.

## Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 02-09, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$168.303,73 a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2005 apurado pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

O lançamento fundamenta-se na aplicação indevida no coeficiente de determinação do lucro presumido. “Os valores de receita bruta trimestrais declarados, devem sofrer incidência da alíquota de 32% para apuração da base de cálculo do IRPJ, dada a ausência de provas da execução de atividade de serviços hospitalares”, em conformidade com o Termo de Verificação de Irregularidade Fiscal, fl. 11. O valor do IRPJ apurado de ofício foi compensado o valor calculado pela Recorrente utilizando o coeficiente de 8% sobre o lucro presumido, fls. 02-09.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 518 e art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

Cientificada, a Recorrente apresenta a impugnação, fls. 233-254, com as seguintes alegações:

### DOS FATOS

Consoante se verifica pela análise do referido Auto de Infração, à fiscalização procedeu ao lançamento de [IRPJ], referente ao ano de 2005, em virtude de suposta alegação de "ausência de provas" para a aplicação do disposto no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei n. 9.249/95, quanto à tributação para a atividade hospitalar.

Deste modo houve lançamento de imposto sobre a renda pessoa jurídica relativamente a suposta aplicação indevida de coeficiente, de determinação de lucro, desconsiderando todas as DIPJ's apresentadas, contrato social, bem como esclarecimentos durante a fiscalização.

Trata-se de auto de infração de total improcedência, conforme veremos adiante.

### II. DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO

II.a. Preliminar: Nulidade do auto de infração. Ausência de motivação.

O princípio da motivação consagra a obrigatoriedade da Administração Pública expor as razões de fato e de direito que deram azo à expedição de determinado ato administrativo [...].

A Lei n. 9.784/99 consagra, expressamente, o dever, Administração Pública, motivar os atos administrativos expedidos. [...]

Neste passo, [deve-se enfatizar] a necessidade, quando da expedição do ato administrativo, de se apresentada a "indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão".

Além disso, em tópico específico quanto à motivação dos atos administrativos, [a mencionada Lei] dispõe que estes serão motivados, com a indicação dos fundamentos factuais e jurídicos, quando imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções. De sua parte, [...] deixa expresso, que motivação "deve ser explícita, clara e congruente".

Há verdadeira descrição insuficiente dos fundamentos de fato e de direito, uma vez que não basta apresentar no corpo do Auto de Infração os supostos dispositivos legais. Cabe ao Fisco no termo de verificação fiscal relatar os fatos ocorridos, justificar, de forma explícita as razões de fato e de direito da exigência de suposto tributo.

Mais do que isso, no presente caso, era necessário demonstrar por provas, mediante justificativa jurídica e fática plausível, o porquê desconsiderou a declaração de IRPJ do contribuinte, mesmo após; documentos e esclarecimentos. E o pior: de forma repentina.

Nada disso foi realizado, o que caracteriza a ausência da motivação, pois, absurdamente somente se justificou por suposta "ausência de provas". [...]

Em tais condições, é nulo o Auto de Infração lavrado, nos termos do art. 10 do Decreto n. 70.235 e do princípio da motivação merecendo o reconhecimento de sua insubsistência.

#### II. b. Cerceamento de defesa. Devido processo legal administrativo.

Antes de adentrarmos ao mérito da impugnação, em complemento à nulidade já alegada, cumpre tecer algumas premissas fundamentais que servirão de norte para a solução da presente demanda, uma vez que se está diante de situação que afronta, de forma clarividente, princípios jurídicos constitucionais fundamentais [...].

Em tais condições, para a interpretação de lei infraconstitucional cumpre ao intérprete iniciar seu mister tendo por fundamento as normas superiores, "in casu", a Constituição. Sendo assim, a única interpretação possível uma norma infraconstitucional é aquela que esteja de conformidade com a vontade da Constituição, em especial, com o art. 5º incisos LIV e LV, da Constituição Federal. [...]

Equivale a dizer que, diante da posição hierárquico-normativa de superioridade da Constituição com relação às, demais normas, do ordenamento jurídico, estas buscam sua eficácia no texto constitucional, não podendo, de conseguinte, o intérprete realizar uma atividade interpretativa que a se inicie na norma infraconstitucional para depois ir ao texto constitucional, interpretação é de cima para baixo é não o contrário. [...]

Portanto, ao se interpretar o art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, que consagra o devido processo legal administrativo, cumpre ao intérprete extrair do texto um sentido que maior eficácia lhe dê.

A Constituição Federal, em seu inciso LIV, do art. 5º consagra o devido processo legal, ao pontificar que "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal".

Seqüencialmente, o inciso IV, assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, "contraditório e ampla defesa, com os meios. E recursos a ela inerentes". O "due process of law" é cláusula de ímpar importância, inscrita em

nossa Constituição, que busca garantir um processo adequado equânime, que atenda aos ditames da justiça. Vale dizer, o devido processo legal é o processo justo. [...]

No presente caso, há cerceamento de defesa da impugnante com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que o auto de infração nos termos lavrado, sem qualquer explicitação no termo de verificação fiscal encaminhado junto ao lançamento justificando claramente a razão fática e jurídica da desconsideração de todos os documentos e esclarecimentos apresentados, queda, em verdade, por impossibilitar, de fato e de direito, o pleno exercício do direito de defesa da impugnante.

Sem a explicitação de todos os elementos que serviram de fundamento, em especial, fático e documental, para a realização do lançamento, principalmente, o porquê se desconsiderou os esclarecimentos e documentos apresentados pelo contribuinte. Nada em sua motivação alega-ausência de provas do contribuinte.

Ora, o simples auto de infração com a citação dos dispositivos legais e a apresentação dos valores de 2005 com supostas diferenças, como fez o presente lançamento, não possibilita a plena e lúdica defesa do impugnante, caracterizando clarividente cerceamento de defesa em detrimento, assim, do devido processo legal administrativo.

Isto porque, caberia à fiscalização, além do encaminhamento do auto de infração lavrado, também apresentar ao contribuinte o que normalmente, denomina-se de termo de verificação fiscal, documento onde se relata a fiscalização realizada, os motivos fáticos e jurídicos que deram azo ao lançamento, bem como planilhas com os valores a serem lançados explicitando-se, claramente, as diferenças exigidas e o porquê desconsiderou a DIPJ do contribuinte, bem como documentos e esclarecimentos prestados. [...]

#### II.c. IRPJ. Insuficiência de Provas. Ônus. Lançamento.

O lançamento sustenta que não seria possível o recolhimento na alegação de "ausência de provas" para a aplicação do disposto no art. 15, § 1º inciso III, alínea "a", da Lei n. 9.249/95, quanto à tributação para as atividades hospitalar.

Desde logo, percebe-se claramente que o lançamento tributário desconstitui as declarações apresentadas em obrigação acessória (DIPJ), bem como esclarecimentos e outros documentos (contrato social, relatório de atendimento), sem produzir qualquer prova em contrário.

Nada mais faz do que desconsiderar todos os elementos da impugnante sem, no entanto, apresentar qualquer prova no sentido de que o lançamento deveria ser feito nos moldes realizados. Simplesmente sua alegação se pautou na suposta "ausência de provas".

Aliás, para se analisar a ilegalidade do lançamento, convém frisar que a fiscalização foi extremamente rápida, de modo que queda muito estranho - e quiçá arbitrário - sustentar "ausência de provas".

"Data venia", o excesso de rapidez da fiscalização não primou pela legalidade, esquecendo de seus deveres, entre eles, de que o ônus; para o lançamento tributário é desta, não podendo, salvo expressa previsão legal, invertê-lo por simples e única intimação fiscal devidamente esclarecida. Vaticinar este tipo de conduta, onde se desconsidera todos os atos do contribuinte, que se presumem verdadeiros, sem

qualquer prova justificativa plausível, como neste caso, é aplaudir a arbitrariedade, ilegalidade em pleno Estado Democrático de Direito.

O lançamento, portanto, não deve prosperar, eis que há de se respeitar o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Como cediço, de conformidade com o art. 142, do Código Tributário Nacional, é de competência privativa da autoridade administrativa a constituir o crédito tributário, mediante ato administrativo do lançamento devendo verificar a ocorrência do fato imponible tributário, determinando que a matéria tributável, o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo [...]

Destarte, não basta a simples presunção e inversão ilegal de ônus da prova, como fez a fiscalização, para se exigir crédito tributário do contribuinte, cabe respeitar piamente o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Não se pode vaticinar o comportamento cômodo do Fisco que, ao invés de buscar a verdade material, esconde-se em frágeis elementos, jogando, ilegal e abusivamente, para o contribuinte, deveres legais que lhe incumbiam.

Ora, "in casu", se há ausência de provas, há de se manter o declarado pelo contribuinte. Do contrário, cabe à fiscalização demonstrar o contrário, o que não fez. [...]

II. d. IRPJ. Serviço Hospitalar. Diagnósticos por Imagens. Improcedência do lançamento.

O lançamento tributário não pode prevalecer uma vez que está pautado em equívoco da interpretação da legislação e, principalmente, dos fatos que envolvem o presente contribuinte, o qual, claramente, enquadra-se na natureza jurídica de serviço medico hospitalar.

Em razão do disposto no art. 15, § 1º, inciso III, letra "a" da Lei nº 9.249/95, as sociedades médicas, optantes do lucro presumido, apuram a base de cálculo para incidência do IRPJ mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento), sobre sua receita bruta [...].

Apesar disso, sustenta," equivocadamente, a autoridade! administrativa que a impugnante estaria abrangida na expressão "prestação de serviços em geral, para fins de seu enquadramento na regra do inciso III, letra "a"; do artigo 15 retro transcrito, o que, contudo, não é a interpretação correta [...].

Isto porque, o serviço efetivamente prestado pela impugnante pode perfeitamente ser considerado como complementação médico hospitalar, uma vez que se trata de serviço de diagnósticos por imagens, abrangido pela expressão "serviços hospitalares", constante daquele mesmo dispositivo legal.

Nesta nova "categoria" de serviços, aplicar-se-á a exceção prevista na parte final daquela norma,' que remete automaticamente tais contribuintes para a norma geral do caput, pela qual o percentual de presunção aplicável é de 8% (oito por cento) para IRPJ, sobre a receita bruta.

Aliás, cabe esclarecer que o objeto social da impugnante enquadra-se, de forma clarividente, no conceito de serviço hospitalar.

Mais do que isso, para não existir qualquer dúvida esclarece-se que se juntou perante a fiscalização, além das devidas informações, contrato social cujo objeto, é

diagnósticos por Imagens (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.

De outra parte, embora não tenha ventilado qualquer norma infralegal, é preciso esclarecer que nenhum ato infralegal pode restringir o disposto na legislação acerca da base de cálculo do IRPJ.

Ora, eventuais atos infralegais não têm o condão de legitimar o lançamento tributário, pois:

a) deve estar submetidos à lei, não podendo restringir o conceito legal, sob pena de violação ao princípio da legalidade;

b) eventuais atos normativas infralegais não disciplinam conceito de serviço hospitalar, mas tratam de retenções, de modo que não possuem o âmbito de aplicação que buscar dar o fisco.

Por outro lado há de se lembrar que a Receita Federal, quando da edição de Instruções Normativas, como no presente caso, deve seguir; estritamente a Lei, sem poder alterá-la ou inová-la.

Apresenta argumentos contra a incidência dos juros de mora equivalentes à taxa Selic e em oposição à aplicação da multa de ofício proporcional.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

### Conclui

Em face do exposto, requer seja acolhida a presente impugnação, especialmente, julgando improcedente o lançamento tributário tendo em vista sua insubsistência, ou, ao menos, retificando-o, mediante expedição de outro ato administrativo de lançamento, como medida de legalidade.

Termos em que, da juntada desta para constar, acompanhada dos documentos, especialmente, procuração, substabelecimento e relatório de atendimento hospitalar no ano de 2005.

Com a finalidade de privilegiar o princípio da verdade material, foi proferido o Despacho da 1ª TURMA/DRJ/RPO/SP nº 7, de 06.12.2012, fl. 1237 e o Relatório Fiscal, 1242-1243, esclareceu as questões ali postas.

Está registrado como resultado do Acórdão da 1ª TURMA/DRJ/RPO/SP nº 14-43.710, de 12.08.2013, fls. 1257-1269: “Impugnação Improcedente”.

Restou ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005

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, atividades desenvolvidas e estrutura física do estabelecimento em consonância com a legislação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2005 INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

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

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

A cobrança de juros de mora está em conformidade com a legislação vigente.

NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL. PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

As argüições de nulidade por ausência de motivação, cerceamento do direito de defesa, respeito ao devido processo legal e insuficiência de provas são improcedentes 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.

Notificada em 22.08.2013, fl. 1275, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 12.09.2013, fls. 1277-1301, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge e reitera os argumentos apresentados na impugnação.

Frisa veementemente que:

II. d. IRPJ. Serviço Hospitalar. Diagnósticos por Imagens. Improcedência do lançamento.

O lançamento tributário não pode prevalecer uma vez que está pautado em equívoco da interpretação da legislação e, principalmente, dos fatos que envolvem o presente contribuinte, o qual, claramente, enquadra-se na natureza jurídica de serviço medico hospitalar.

Em razão do disposto no art. 15, § 1º, inciso III, letra "a" da Lei nº 9.249/95, as sociedades médicas, optantes do lucro presumido, apuram a base de cálculo para incidência do IRPJ mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento), sobre sua receita bruta [...].

Apesar disso, sustenta, "equivocadamente, a autoridade! administrativa que a impugnante estaria abrangida na expressão "prestação de serviços em geral", para fins de seu enquadramento na regra do inciso III, letra "a"; do artigo 15 retro transcrito, o que, contudo, não é a interpretação correta [...].

Isto porque, o serviço efetivamente prestado pela impugnante pode perfeitamente ser considerado como complementação médico hospitalar, uma vez que se trata de serviço de diagnósticos por imagens, abrangido pela expressão "serviços hospitalares", constante daquele mesmo dispositivo legal.

Nesta nova "categoria" de serviços, aplicar-se-á a exceção prevista na parte final daquela norma, que remete automaticamente tais contribuintes para a norma geral do caput, pela qual o percentual de presunção aplicável é de 8% (oito por cento) para IRPJ, sobre a receita bruta.

Aliás, cabe esclarecer que o objeto social da impugnante enquadra-se, de forma clarividente, no conceito de serviço hospitalar.

Mais do que isso, para não existir qualquer dúvida esclarece-se que se juntou perante a fiscalização, além das devidas informações, contrato social cujo objeto, é diagnósticos por Imagens (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.

De outra parte, embora não tenha ventilado qualquer norma infralegal, é preciso esclarecer que nenhum ato infralegal pode restringir o disposto na legislação acerca da base de cálculo do IRPJ.

O cerne do debate existente refere-se a interpretação da expressão "serviços hospitalares".

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA já decidiu em sede de RECURSO REPETITIVO, que devem ser considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam à promoção da saúde, excluindo-se apenas as simples consultas médicas. [...]

Conforme já reiteradamente exposto, a recorrente presta serviços médicos na área de diagnóstico por imagem. Portanto, nenhum dos valores recebidos são de simples consulta.

Por fim, a própria Lei 11.727/2008, que alterou a lei nº 9.249/1995, incluiu os serviços prestados pela recorrente no rol dos serviços médicos hospitalares [...]

Nota-se que a própria lei descreve quais os serviços estão incluídos no conceito de "médico hospitalar". Conforme já demonstrado nestes autos, a atividade da recorrente é de diagnóstico por imagem, portanto, tem o direito de apurar a base de cálculo para incidência do IRPJ mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento), sobre sua receita bruta.

Em tais condições, é im procedente o lançamento realizado.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui

POSTO ISTO, requer seja conhecido e provido o recurso, especialmente, julgando im procedente o lançamento tributário, relevando-se as questões acima expostas, bem como a documentação acostada aos autos, tendo em vista sua insubsistência como medida de legalidade.

Requer, outrossim, seja reconhecida a inaplicabilidade da Taxa SELIC, bem como, acaso superado o entendimento acima, seja reconhecido o caráter

confiscatório da multa aplicada no percentual de 75% devendo a mesma ser redimensionada para 20% de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Finalmente, requer, quando do julgamento, seja o patrono do recorrente devidamente intimado, para que possa sustentar oralmente suas razões, sob pena de cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Termos em que, pede deferimento

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A Requerente requer que seja deferida a sustentação oral.

Em conformidade com as normas processuais, na sessão, o julgamento de cada recurso é facultado à Recorrente ou ao seu representante legal fazer sustentação oral por quinze minutos, prorrogáveis por igual período. Essa prerrogativa regimental em segunda instância de julgamento no CARF dos recursos que versem sobre aplicação da legislação referentes a tributos administrados pela RFB tem como fundamento de validade os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes<sup>1</sup>. A pretensão aduzida pela defendente tem possibilidade jurídica, desde que observadas as formalidades legais.

A Requerente solicita que seja intimada por meio do seu representante legal.

Tendo como fundamento os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes há previsão de julgamento em segunda instância no CARF dos recursos que versem sobre aplicação da legislação referente a tributos administrados pela RFB<sup>2</sup>. O pressuposto é de que a intimação por via postal válida é efetivada, com prova de recebimento pessoal ou no domicílio tributário

<sup>1</sup> Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 55 e art. 58 do Regimento Interno do CARF.

<sup>2</sup> Fundamento legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

eleito pelo sujeito passivo, ainda que eletrônico. Por esta razão é que a Recorrente deve ser notificada dos atos no seu domicílio fiscal. A pretensão aduzida pela defendente não tem possibilidade jurídica por não estar contemplada nas formalidades legais.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Na atribuição do exercício da competência da RFB, em caráter privativo, cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário pelo lançamento, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Cabe ressaltar que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação à pessoa jurídica, nos casos em que a autoridade dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. Também pode ser efetivado por autoridade de jurisdição diversa do domicílio tributário da pessoa jurídica e fora do estabelecimento, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador<sup>3</sup>.

O Auto de Infração foi lavrado com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo, aplicação da penalidade cabível e validamente cientificada a Recorrente, nos estritos termos no art. 142 do Código Tributário Nacional.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas. Ademais o ato administrativo está regularmente motivado, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos de modo explícito, claro e congruente, em conformidade com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999<sup>4</sup>.

Os fundamentos de fato e de direito estão expressos no sentido de que contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 02-09, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$168.303,73 a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional referente aos quatro trimestres do ano-calendário de 2005 apurado pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

O lançamento fundamenta-se na aplicação indevida no coeficiente de determinação do lucro presumido. “Os valores de receita bruta trimestrais declarados, devem sofrer incidência da alíquota de 32% para apuração da base de cálculo do IRPJ, dada a ausência de provas da execução de atividade de serviços hospitalares”, em conformidade com o Termo de Verificação de Irregularidade Fiscal, fl. 11. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 518 e art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda constante no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício,

<sup>3</sup> Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 8, 27 e 46.

<sup>4</sup> Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 do Código Tributário Nacional, art 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2001, art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

que foi regularmente analisado na decisão de primeira instância de julgamento administrativo e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada.

Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento, pois não se caracterizou a suposta ausência de motivação, já que foram rigorosamente observados os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

A Recorrente solicita a realização de todos os meios de prova, ao argumento de que há insuficiência comprovação do ilícito tributário nos autos.

Sobre a matéria, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelece que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses e instruída com os todos documentos em que se fundamentar, precluindo o direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos<sup>5</sup>.

A autoridade julgadora de primeira instância na busca da verdade material e com a finalidade de produzir um conjunto probatório robusto nos autos em relação à matéria tributável proferiu o Despacho da 1ª TURMA/DRJ/RPO/SP nº 7, de 06.12.2012, fl. 1237, no seguintes sentido:

No âmbito do procedimento instituído pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n. 2008.00946 (fl. 11) contra a contribuinte, submetida à tributação pela sistemática de apuração do resultado pelo lucro presumido, foi lavrado o auto de infração (fls. 2/9) que lhe exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) decorrente de utilização da alíquota de 8% para cálculo do lucro presumido, próprio das atividades concernentes a serviços hospitalares.

Com vistas à instrução processual a contribuinte deverá ser intimada a comprovar:

- se, a despeito de o contrato social registrar sua natureza de sociedade simples, materialmente é organizada como sociedade empresária, devendo apresentar cópia do livro de registro de empregados contemporâneo à época do lançamento; se exerce uma ou mais das atribuições descritas no art. 27 da IN SRF n.480, de 2004 (tratadas pela RDC n. 50, de 2002), na redação dada pela IN n. 539/2005;

- se possui estrutura física condizente com o disposto no item 3 da parte II da RDC 50, de 2002, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

Em conformidade com o Relatório Fiscal, 1242-1243, as questões controvertidas foram elucidadas da seguinte forma:

Em atendimento ao MPF -D nº 08.1.12.00-2013-00132-1, em nome de Exacta Serviços de Imagens S/S - EPP, CNPJ 06.102.563/0001-77, efetuamos diligência

<sup>5</sup> Fundamentação legal: art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

junto ao contribuinte referido, com o intuito de obter os documentos necessários à instrução do PAF nº 10865.004304/2008-95, conforme despacho 7- 1a Turma da DRJ/RPO , de 06/12/2012.

Em 27/04/2013, enviamos o Termo de Início de Diligência e de Intimação Fiscal (em anexo), cuja ciência se deu em 02/05/2013. Nele reproduzimos as questões suscitadas pela DRJ:

"ITEM 01 - se a despeito de o contrato social registrar sua natureza de sociedade simples, materialmente é organizada como sociedade empresária, devendo apresentar cópia do livro de registro de empregados contemporâneo à época do lançamento;

ITEM 02 - se exerce uma ou mais das atribuições descritas no art.27 da IN SRF n. 480, de 2004 (tratadas pelo RDC n. 50, de 2002), na redação dada pela IN n.539/2005.

ITEM 03 — se possui estrutura física condizente com o disposto no item 3 da parte II da RDC 50, de 2002, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal. " Em 14/05/2013 foi protocolada requisição(em anexo) para "dilatação de prazo por 20 (vinte) dias para apresentação dos documentos e esclarecimentos solicitados na intimação.... uma vez é impossível entregá-los de imediato...". Ponderando ainda que "para possibilitar o cumprimento da intimação, requer o envio da decisão que determinou a solicitação dos documentos para instrução do processo, sob pena de nulidade." Em 21/05/2013 foi apresentado o atendimento ao termo de intimação fiscal (em anexo), onde se declara , entre outras, que:

"...As exigências contidas na intimação são de ordem infralegal, uma vez que a lei não determina a apresentação de tais documentos para se enquadrar a atividade como médico hospitalar... " "... que se juntou perante a fiscalização, além das devidas informações, contrato social cujo objeto é medicina nas áreas de Diagnóstico por imagem (serviços médicos hospitalares)... "

Reproduziu decisão do STJ sobre o tema, concluindo que diante "do exposto, reitera-se todos os argumentos constantes da impugnação, especialmente, julgando improcedente o lançamento tributário, relevando-se as questões acima expostas, bem como a documentação acostada aos autos, tendo em vista sua insubsistência como medida de legalidade. "

Dessa forma, consideramos, sem que tenham sido juntados quaisquer documentos solicitados ou respondidas as questões efetuadas, que se encontra concluída a diligência determinada.

Nesse sentido, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência. A realização desses meios probantes é prescindível, uma vez que os elementos probatórios produzidos pela autoridade fiscal por meios lícitos constantes nos autos são suficientes e robustos o bastante para a solução do litígio. Diferentemente do entendimento da Recorrente, não houve nos presentes autos a inversão do ônus da prova, pois a autoridade fiscal produziu o conjunto probatório do ilícito fiscal que lhe foi imputado. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, não se comprova.

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais<sup>6</sup>. I

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente detalhar os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitadas. Por seu turno, a autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos.

O regime de tributação com base no lucro presumido trimestral é uma opção da pessoa jurídica para todo ano-calendário, desde que observados os requisitos legais, devendo ser manifestada com o pagamento do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. É determinado pelo somatório do ganho de capital, da receita financeira e das demais receitas auferidas, bem como do valor resultante da aplicação do coeficiente legal correspondente a sua atividade econômica sobre a receita bruta total auferida no período de apuração.

Quando se tratar de pessoa jurídica com atividades diversificadas serão adotados os percentuais específicos para cada uma das atividades econômicas, cujas receitas deverão ser apuradas separadamente. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Somente podem ser excluídos da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que se presume que uma parcela da receita bruta foi consumida na produção dos rendimentos decorrentes da atividade econômica. A pessoa jurídica deve manter o Livro Registro de Inventário, bem como a escrituração contábil nos termos da legislação comercial, ressalvada a hipótese, neste caso, de escriturar o Livro Caixa, incluindo toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Via de regra, o lucro presumido é apurado mediante a aplicação do coeficiente de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta, inclusive para serviços hospitalares. Para as atividades expressamente relacionadas, entretanto, o coeficiente é distinto, já que o parâmetro de fixação relaciona-se diretamente aos custos e às despesas incorridas para a realização das transações ou operações inerentes à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da respectiva fonte produtora. No caso de prestação de serviços em geral o coeficiente previsto na legislação tributária é de 32% (trinta e dois por cento).

Até 31.12.2008 na vigência da alínea “a” do inciso III do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 prevalece o sentido restrito do que se pode entender como prestação de serviço hospitalar, que se vincula aos recursos materiais e humanos próprios de

<sup>6</sup> Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. nº 2.200-2 de 24/08/2001

um hospital, tais como instalação, equipamento, mão de obra e fornecimento de produtos farmacêuticos, dentre outros. A prestação de serviços de médico ainda que executados dentro de uma unidade hospitalar, por si só, não se identifica com atividade peculiar executada no âmbito hospitalar, e por esta razão o coeficiente aplicável à receita bruta é aquele fixado para a prestação de serviço em geral de 32% (trinta e dois por cento) incidente sobre a receita bruta para determinação do lucro presumido:

*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) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)*

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

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*II - dezesseis por cento:*

*a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;*

*b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;*

*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;*

*b) intermediação de negócios;*

*c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;*

*d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). [...]*

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III*

do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (grifos acrescentados).

A Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003, que vigorou no período de 03.04.2003 a 28.12.2004, determina:

*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) recepcionar, 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) recepcionar, 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):

- triagem para os atendimentos;
- prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;
- fazer higienização do paciente;
- realizar procedimentos de enfermagem;
- realizar atendimentos e procedimentos de urgência;
- **prestar apoio diagnóstico e terapêutico por 24 hs;**
- 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):

- prestar o primeiro atendimento ao paciente;
- prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;
- fazer higienização do paciente;
- realizar procedimentos de enfermagem;
- realizar atendimentos e procedimentos de urgência;
- **prestar apoio diagnóstico e terapia por 24 horas;**
- 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:

- proporcionar condições de internar pacientes, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, patologia, sexo e intensividade de cuidados;
- executar e registrar a assistência médica diária;

- *executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;*
- *prestar assistência nutricional e distribuir alimentação a pacientes (em locais específicos ou no leito) e a acompanhante (quando for o caso);*
- *prestar assistência psicológica e social;*
- *realizar atividades de recreação infantil e de terapia ocupacional;*
- *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 internara 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 ininterrupta;*
4. *dar banhos com fins terapêuticos nos pacientes;*
5. *assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos 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:*

- *patologia clínica;*
- *imagenologia;*
- *métodos gráficos;*
- *anatomia patológica;*
- *desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;*
- *realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como:*
  - *recepcionar e transferir pacientes;*
  - *assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos nos pacientes;*
  - *executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;*
  - *emitir relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;*
  - *proporcionar cuidados pós-anestésicos;*
  - ***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.*

A Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, e alterações que vigoraram no período de 29.12.2004 a 11.12.2007, prevê:

*Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC n.º 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC n.º 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:*

*I - seguintes atribuições:*

*a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1);*

*b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);*

*II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).*

*§ 1.º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.*

*§ 2.º São também considerados serviços hospitalares, para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os seguintes serviços prestados por empresário ou sociedade empresária:*

*I - 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"); II - 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."(NR)*

*"Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa: [...]"*

*II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art. 1.º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27.*

A Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, e alterações que vigorou no período de 29.12.2004 a 11.01.2012, prevê:

*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 8511-1 – Atividades de Atendimento Hospitalar.*

*§ 3º São considerados pagamentos de serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, àqueles 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. [...]"*

*Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, prestados por*

*empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das: (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

*I - seguintes atribuições: (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

*a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1); (Incluída pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

*b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou (Incluída pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

*c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3); (Incluída pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

*II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4). (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

*§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal. (Incluído pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

*§ 2º São também considerados serviços hospitalares, para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os seguintes serviços prestados por empresário ou sociedade empresária: (Renumerado com nova redação pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

*I - 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"); (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

*II - 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. (Redação dada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)*

Tem-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, tem por finalidade, entre outras, propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação e a consolidação da legislação tributária federal e interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução, de acordo com o Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de

14 de maio de 2012<sup>7</sup>. Assim não tem cabimento a tese da defesa de que os atos infralegais não têm validade no ordenamento jurídico pátrio.

O entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1116399/BA<sup>8</sup>, cujo trânsito em julgado ocorreu em 08/11/2010, deve ser reproduzido pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF<sup>9</sup>, e é no seguinte sentido:

*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*

<sup>7</sup> Disponível em : <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf203.htm> . Acesso em: 20 abr. 2014.

<sup>8</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1116399/BA. Ministro Relator: Benedito Gonçalves, Primeira Seção, Brasília, DF, 28 de outubro de 2009. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre\\_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=6898628&sReg=200900064810&sData=20100224&sTipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=6898628&sReg=200900064810&sData=20100224&sTipo=5&formato=PDF). Acesso em: 31 ago. 2011.

<sup>9</sup> Fundamentação legal: Fundamentação legal: art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 15 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º, art. 25 e art. 26 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008 e art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

*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.*

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

Está registrado no Contrato Social, fls. 1225-1230:

**CLÁUSULA 2ª - A sociedade funcionará por tempo indeterminado, com suas atividades já iniciadas e contrato já registrado no órgão competente e continuará tendo por objetivo a exploração do ramo de PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ATENDIMENTO MÉDICO-HOSPITALAR nas áreas de Diagnósticos por Imagens, atividades de clínica médica e afim. [...] (grifos acrescentados)**

Assim, são considerados serviços hospitalares, para fins do disposto na legislação tributária e do entendimento vinculante do STJ, inclusive a atividade referente aos “prestação de serviços de atendimento médico-hospitalar nas áreas de diagnósticos por imagens”, tais como aquela desenvolvida pela Recorrente, pois se vincula à atividade desenvolvida pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Aplicando os atos vinculados constantes na legislação tributária de regência, a Recorrente pode aplicar o coeficiente de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta por não se tratar de serviços hospitalares na acepção normativa e jurisprudencial vinculante. Em outras palavras, caracteriza-se como aplicação correta do coeficiente de determinação do lucro presumido a adoção de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta originária de prestação de serviços de diagnósticos por imagens executados dentro de uma clínica. A justificativa arguida pela defendente, por essa razão, se comprova.

Em assim sucedendo, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva