



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

Processo n° 10935.003082/2006-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-000.762 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria IRPJ-CSLL
Recorrente Renalcin Oeste Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

Imposto de Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Anos-calendário 2004 a 2006

Ementa: PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE HEMODIÁLISE – NATUREZA HOSPITALAR – ALÍQUOTA DE 8% SOBRE A RECEITA BRUTA MENSAL - Considerando-se a complexidade que envolve a prestação de serviço de hemodiálise, que exige pessoal especializado, espaço físico adequado, equipamentos sofisticados e rotinas procedimentais específicas, o mesmo pode ser enquadrado como “serviços hospitalares”, devendo-lhe ser aplicada a alíquota reduzida de 8% para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Contra a pessoa jurídica Renalcin Oeste Ltda., foram lavrados autos de infração para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2004 a 2006.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal e da descrição dos fatos do auto de infração, a irregularidade apontada é a aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro presumido diferente de 32%, que seria o correto, conforme esclarecido ao contribuinte em resposta a duas consultas formuladas pela interessada, através dos processos 10935.000022/2004/14 (Solução de Consulta SRRF/9a. RF/DISIT N° 272, de 19 de setembro de 2005) e 10935.001418/2005/18 (Solução de Consulta SRRF/9 a. RF/DISIT N° 312, de 05 de outubro de 2005).

Em impugnação tempestiva, a contribuinte alegou que é pessoa jurídica de direito privado, destinada diretamente à assistência à saúde, bem como a prestação de serviços hospitalares, tendo por objeto principal a prestação de serviços de hemodiálise. Disse ainda que vinha aplicando o percentual de 32%, conforme orientado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, mas, por entender que o percentual correto seria 8%, realizou a compensação de créditos.

Ponderou que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, em resposta à formulação de consulta, reconheceu que a natureza da atividade desenvolvida é de serviço hospitalar, não podendo, sob a premissa de que a sociedade não possui "caráter empresarial", negar a vigência do disposto no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a" da Lei nº 9.249, de 1995;

Alegou que o legislador excepcionou a prestação de serviço hospitalar da base presumida de 32%, devendo ser utilizado como percentual de presunção 8%, e que o ato administrativo não pode inovar, criando obrigação tributária que não a prevista em lei;

Contestou a multa de 75%, dizendo-a inconstitucional e atentatória ao princípio do não-confisco.

Requeru a procedência da impugnação, a fim de declarar insubsistente o auto de infração, tendo em vista ser correto o procedimento adotado, de compensar os créditos pagos a maior, bem como a exclusão dos valores advindos da aplicação da multa no percentual de 75%.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro julgou procedentes os lançamentos, em decisão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. APLICAÇÃO INDEVIDA.

Comprovado que o interessado utilizou coeficiente indevido na determinação do lucro presumido, mantém-se o lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO

A multa de ofício de 75% encontra amparo na legislação.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. APLICAÇÃO INDEVIDA.

Comprovado que o interessado utilizou coeficiente indevido na determinação do lucro presumido, mantém-se o lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A multa de ofício de 75% encontra amparo na legislação.

MULTA DE OFÍCIO INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei.

Ciente da decisão em 06 de outubro de 2008, a interessada ingressou com recurso em 22 do mesmo mês, reeditando as razões da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se verifica dos autos, os lançamentos litigados resultaram da verificação da conformidade do procedimento da Recorrente com as respostas às consultas formuladas.

A partir das DIPJ apresentadas para os anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004 (fls. 2 a 134), a fiscalização constatou que a empresa apurou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante a aplicação dos percentuais de, respectivamente, 8% e 12% sobre a receita bruta. Considerando que as respostas às consultas formuladas informavam que o percentual a ser utilizado seria de 32%, a fiscalização recalculou os tributos devidos e compensou os valores pagos, lançando a diferença.

Assim, a solução do litígio se resume em definir qual o coeficiente de presunção seria aplicável à Recorrente.

Inicialmente, registro que a análise não pode ser feita à luz da redação do dispositivo da lei que rege a matéria, senão vejamos.

Era a seguinte a redação do artigo 15 e seu § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995, à época dos fatos:

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:

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;

(...)

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

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

(...)

Muitas foram as dúvidas surgidas quanto à abrangência do conceito de serviços hospitalares. E as decisões do antigo Conselho de Contribuintes, sobre o tema, também não foram uniformes. A conferir:

Acórdão n.º : 105-15.453

Matéria : IRPJ - EXS.: 2000 a 2003

Sessão de : 07 DE DEZEMBRO DE 2005

SERVIÇOS HOSPITALARES. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. LUCRO PRESUMIDO. Para fins de definição dos percentuais de presunção a serem utilizados na apuração da base de cálculo do IRPJ, constitui prestação de serviços hospitalares a atividade de laboratório de análises clínicas, desde que estejam presentes os elementos necessários para que a pessoa jurídica possa ser qualificada como sociedade empresária, ainda que o registro de seu contrato social não atenda aos requisitos formais impostos pela legislação comercial. .

Recurso Voluntário Provido

Acórdão n.º : 107-06.443

Matéria : IRPJ — Exs.: 1997 a 1999

Sessão de : 18 de outubro de 2001

IRPJ — LUCRO PRESUMIDO- PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS — COEFICIENTE DA BASE DE CÁLCULO - As clínicas que prestam serviços médicos, cujas atividades não contemplam aqueles executados por entidades hospitalares devem apurar a base de cálculo do IRPJ com base no coeficiente de 32%, nos termos do artigo 15, IV, "a", da Lei nº 9.249/95.

Acórdão n.º 107-09.476

Matéria IRPJ - Exs.: 1999 a 2001

Sessão de 14 de agosto de 2008

SERVIÇOS HOSPITALARES- LUCRO PRESUMIDO Os serviços de exames clínicos de diagnóstico por imagem- Medicina Nuclear se insere no conceito de serviços hospitalares de que trata o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, sendo a sua base de cálculo do imposto, em cada mês, determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente.

Acórdão n.º 105-17.003

IRPJ e OUTRO - EXS.: 2000 a 2004

Sessão de 27 de maio de 2008

Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO - IRPJ e CSLL - SOCIEDADE CONSTITUÍDA SOB A FORMA DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES EXCLUSIVAMENTE PELOS SÓCIOS - CARÁTER DECLARATÓRIO DO REGISTRO PERANTE A JUNTA COMERCIAL - PERCENTUAL DE 32% NA DETERMINAÇÃO

DO LUCRO PRESUMIDO - O registro na Junta Comercial não é constitutivo da natureza jurídica da sociedade, mas meramente declaratório. O caráter empresarial se observa na verificação da forma de exercício e do objeto da sociedade. Identificado o caráter pessoal da prestação de serviços pelos sócios da sociedade, afasta-se sua caracterização como sociedade empresária, aplicando-se o percentual de 32% na determinação do lucro presumido para fins de IRPJ, nos termos do art. 2º, I, do ADI SRF nº. 18/2003.

Recurso Voluntário negado

Acórdão nº : 103-23.236

Matéria : IRPJ - Ex(s): 1998 a 2001

Sessão de: 18 de outubro de 2007

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 101-95.853

Matéria IRPJ - EX: DE 2002

Sessão de 08 de novembro de 2006

LUCRO PRESUMIDO — CLÍNICA DE DIAGNÓSTICOS — Para que reste configurada a prestação de serviços hospitalares, com aplicação do percentual de presunção de lucratividade de 8%, necessário existir infra-estrutura física condizente com custos relevantes de equipamentos e mão de obra especializada, bem como a prestação de serviços médicos, de enfermagem e hotelaria hospitalar.

Acórdão nº : 101-95.117

Matéria : IRPJ — EXS: DE 1998 a 2001

Sessão de : 10 de agosto de 2005.

LUCRO PRESUMIDO — SERVIÇOS DE HEMODIÁLISE — ALÍQUOTA APLICÁVEL — LEI Nº 9.249/95 — CONTEXTO FÁTICO — ATIVIDADE HOSPITALAR — A interpretação do julgador deve se vincular a lei, e para proceder à aplicação consentânea ao Direito deve considerar todos os fatos da realidade operacional da atividade desenvolvida pela contribuinte. Em face disso, os serviços prestados de hemodiálise, considerando a estrutura funcional, e demais

condições operacionais, que compõem o caráter empresarial da prestação, não se confundem com uma mera prestação de serviços de profissão regulamentada, mas sim e propriamente, no caso concreto, com verdadeira prestação de serviços hospitalares. Assim, tal enquadramento quanto a alíquota aplicável no regime de tributação de lucro presumido, se insere na exceção prevista no art. 15, §1º, inciso III, alínea "a" da Lei nº 9.249/95.

Recurso provido.

Todos esses questionamentos, hoje, estão superados, porque a Lei nº 11.727 de 2008, alterou a redação da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/95, passando a prever, expressamente, as condições para que os serviços fiquem excluídos do coeficiente de 32%, nos seguintes termos:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

Porém, no caso, o lançamento se refere aos anos-calendário de 2004 a 2006, não se aplicando a alteração legislativa ocorrida em 2008.

Ao prever coeficientes diferentes para a presunção do lucro, a lei leva em conta os custos inerentes ao tipo de serviço. Assim, na caracterização do que seriam “serviços hospitalares”, para fins de aplicação do coeficiente de presunção menor (8%), a tônica deve se situar nos custos.

Ainda que concordando em que o ponto fulcral para a definição esteja nos custos, ainda assim não é simples distinguir as situações cujos custos justificariam presunção de lucros de 8% ou de 32%.

Muitas foram as decisões do Conselho que consideraram como fundamental a existência de serviços de internação, como se pode ver, por exemplo, no voto condutor do Acórdão 107-06.443 (Relator Conselheiro Natanael Martins):

“(…) para ser classificável como prestador de serviços hospitalares, deve apresentar os fatores inerentes a tal atividade, o que implica a existência de uma diversidade de custos característicos de um hospital como internação, alimentação, hotelaria, etc., oferecendo um tratamento integral ao paciente.”

Porém, mesmo o fator internação não se mostrou suficiente para a distinção. Veja-se, por exemplo, o voto (vencido) da Relatora Sandra Faroni, no Acórdão nº 101-95.766:

“...A distinção básica entre os serviços hospitalares e os demais serviços de prestados por estabelecimentos de assistência à saúde é a internação de pacientes. O conceito de estabelecimento hospitalar é ligado intrinsecamente à

internação, o que significa, além de instalações adequadas para a permanência de doentes, a manutenção de corpo técnico, equipamentos e demais requisitos necessários à prestação de assistência, alimentação, higiene durante 24 horas ao dia.

Ao prever coeficientes diferentes para a presunção do lucro, a lei leva em conta os custos inerentes ao tipo de serviço. E não é razoável entender que o estabelecimento hospitalar, que funciona 24 horas por dia, demandando uma estrutura para atendimento de “hospedagem” do paciente (permanência por mais de 24 horas), tenha custos equivalentes aos de estabelecimentos de atendimento em horários determinados, ou tipo day-clinic”

Numa interpretação mais consentânea com o objetivo da lei (fixar índice de presunção para absorver custos e despesas), analisando a questão de uma clínica de imagem, a antiga Sétima Câmara, por unanimidade de votos, entendeu que o fator “internação” não é fundamental para a definição. Veja-se o voto do ilustre relator, Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes:

A matéria posta ao exame do Colegiado tem sido objeto de diversos pronunciamentos da Administração Fazendária para estabelecer um conceito do que sejam atividades hospitalares, todas elas identificando a expressão como atividade de hospital, ou, por extensão, atividades que considera pré-hospitalares, na área de urgência, prestadas por unidades móveis de UTI. No fundo, que seja exercida por hospital, onde existem internação em caráter de 24 horas e onde existam serviços de hotelaria, lavanderia, culinária e segurança. Ou seja, restringe o conceito a serviços prestados por hospital. E isto porque a se atender todas as exigências da Administração para a prestação da atividade de exame de diagnóstico uma clínica nele especializada se tomaria um verdadeiro hospital.

Não se leva em consideração que esses exames são realizados por aparelhos alguns altamente sofisticados e de elevado custo e cujos resultados são “lidos” por médicos que expedem os necessários laudos. A importância dos equipamentos é de tanta predominância que se o laudo não for elaborado na clínica, outro médico, de posse das imagens, poderá fazê-lo.

Daí justificar-se o porquê a lei não estabelece as restrições e exigências trazidas pela Administração para limitar o exercício de um direito estabelecido pela lei.”

(...)

(...) o texto legal não autoriza as exigências estabelecidas pela Administração do tributo.

Deve-se lembrar que se o hospital tem custos com hotelaria, lavanderia, culinária, atividade por 24 horas gerados pelas internações, cobra o diferencial correspondente a cada atividade. Esses custos nada têm a ver com a realização de exames radiológicos, e, sim com as internações.

Quando alguém precisa se submeter a exames radiológicos não vai à procura do médico, mas em busca das imagens que precisam ser feitas para levá-las ao seu médico assistente.

Se a pessoa está internada ou não o resultado do exame radiológico será o mesmo, de modo que é irrelevante o requisito da internação.

Ora, dizer que se esse exame é feito em hospital o coeficiente será de 8% e se for feito fora dele será de 32%, não tem sentido, pois a atividade é a mesma, o trabalho é o mesmo, o custo é o mesmo.

Buscar condições ou restrições não constantes da lei para considerar os exames por imagem-Medicina Nuclear como prestação de serviços profissionais não pode prosperar.

(...)

No voto condutor do Acórdão 101-95.766, o Redator do voto vencedor, Conselheiro João Lima, acompanhado pela maioria da Câmara, também levou em consideração os custos inerentes à atividade de hemodiálise. Mencionou, o ilustre Conselheiro, vários julgados do Superior Tribunal de Justiça, reportando-se especialmente ao voto do Ministro Garcia Vieira, no REsp. 380.584- RS, que assentou:

“Sem fomento de direito, contudo, tal argumentado, diante da escorreita exegese dada à legislação de regência pelo Tribunal local, no seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

"Por certo que não será o local da prestação, se dentro, ou fora, de um hospital, ou o fato da entidade prestadora ser uma sociedade civil, individualizada, estranha ao estabelecimento hospitalar, que vai definir a natureza dos serviços prestados (serviços em geral, ou serviços hospitalares).

Há que se indagar, sobre a específica natureza do serviço prestado, no caso, a hemodiálise. Como bem salientou. Sua Excelência, "... o anexo I, da Portaria nº 2.042/96 (fl. 91), compete a cada unidade de diálise prover os meios necessários para o monitoramento e prevenção dos riscos de natureza química, física e biológica inerentes ao tratamento, o que implica a adoção de equipamentos, instalações e procedimentos que, de fato, em nada diferem das de um hospital. Deve possuir desde serviço de controle de infecções até serviço de remoção de pacientes em estado grave, o que o caracteriza como de maior complexidade que a manutenção de um banco de sangue ou ambulatório,..."

Nesta linha de raciocínio, presente a característica "hospitalar", na atividade da impetrante, já que diretamente atrelada à saúde humana, enquadra-se na hipótese "serviços hospitalares", cuja alíquota, para apuração do imposto de renda, é de 8% (oito por cento), a teor do "caput" do art. 15, da Lei nº 9.245/95."

Processo nº 10935.003082/2006-51
Acórdão n.º **1301-000.762**

S1-C3T1
Fl. 10

Portanto, considerando que ao prever coeficientes diferentes para a presunção do lucro, a lei leva em conta os custos inerentes ao tipo de serviço, e tendo em conta a complexidade que envolve a prestação de serviço de hemodiálise, que exige pessoal especializado, espaço físico adequado, equipamentos sofisticados e rotinas procedimentais específicas, entendo que o mesmo pode ser enquadrado como “serviços hospitalares”, devendo-lhe ser aplicada a alíquota reduzida de 8% para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica dos anos-calendário de 2004 a 2006.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de novembro de 2011.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri