



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

**Processo n°** 10945.002528/2008-72  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1801-002.307 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 4 de março de 2015  
**Matéria** Compensação  
**Recorrente** ROSSONI PIOTTO & CIA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO. SERVIÇOS HOSPITALARES. EXAMES DE IMAGEM

As atividades vinculadas à prestação de serviços médicos laboratoriais, de exames de imagem, radiologia, tomografia computadorizada, ultrassonografia, medicina nuclear, ressonância magnética, densitometria óssea e demais especialidades relacionadas com diagnósticos por imagem, por se enquadrarem no conceito de serviços hospitalares, uma vez que suas atividades estão vinculadas à atenção e a assistência à saúde humana, como reconhecido pelo STJ em sede de recurso repetitivo, submetem-se à redução das alíquotas de CSLL e IRPJ, nos termos da Lei n° 9249/95.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-se a aspectos como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário e determinar o retorno dos autos à Unidade de Jurisdição da Recorrente, para análise do mérito do litígio, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

**Ana de Barros Fernandes Wipprich – Presidente**

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Neudson Cavalcante Albuquerque, Alexandre Fernandes Limiro, Rogério Aparecido Gil e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da 2ª Turma da DRJ em Curitiba/SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade mantendo a não homologação das compensações declaradas nos autos.

A empresa em referência transmitiu diversos PERDCOMP visando a compensação de débitos próprios com indébitos a título de pagamento indevido ou a maior de IRPJ e de CSLL.

Em procedimento de auditoria fiscal teria sido averiguado que os diversos valores de direito creditório teriam sido gerados pela mudança de aplicação de alíquota de presunção do lucro, que passou de 32% para 8%, por entender a empresa que praticava atividade hospitalar, submetendo-se, assim, às disposições da IN SRF n.º 306, de 2003.

A autoridade fiscal discordou do posicionamento e afirmou que a empresa não cumpriria todos os requisitos para qualificá-la como hospitalar, assim como não fora constituída como sociedade empresária

Por proposta da fiscalização o órgão responsável, por despacho decisório, indeferiu o direito creditório e não homologou as compensações pleiteadas. Fez parte da sugestão da auditoria o deferimento de pedido de cancelamento de Dcomp por ela relacionada, com a ressalva de que o contribuinte deveria providenciar outra forma de extinção do débito de IRPJ relativo ao 2º trimestre de 2005.

Em manifestação de inconformidade tempestivamente apresentada alegou, inicialmente, a defesa, que houve equívoco na afirmação da auditoria de que deveria providenciar a quitação de débito de IRPJ relativo ao 2º trimestre de 2005. E explicou:

Em que pese ter sido a Dcomp de n.º 18393.44336.280705.1.3.04-0751 cancelada, o débito a que se referia foi compensado por meio da Dcomp n.º 18021.37454.080206.1.3.04-5914, apresentada em 8 de fevereiro de 2006, a qual foi não homologada no presente processo e cujo débito, qual seja, IRPJ relativo ao período de apuração 2º trimestre de 2005, encontra-se em cobrança nestes autos. Assim, afirma estar devidamente comprovada a exigência em duplicidade, caracterizando o *bis in idem*.

No que se refere à prestação de serviços hospitalares, afirmou que, segundo consta de seu Contrato Social e respectivas alterações, tem como objetivo a exploração do ramo de prestação de serviços médicos, inclusive ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres, donde se conclui que desenvolve atividades que, segundo o art. 23 da IN SRF n.º 306, de 2003, enquadram-se no conceito de serviços hospitalares, garantindo-lhe, assim, a utilização dos percentuais reduzidos.

Aduziu possuir sua sede no Hospital Ministro Costa Cavalcanti desde a sua constituição e que, somente por essa questão, já ficaria demonstrado que desenvolve atividades hospitalares.

Acrescentou que os contratos que possui com o Hospital também atestariam possuir condições estruturais e técnicas para desenvolver seus serviços hospitalares, conforme ainda demonstrariam as fotos juntadas aos autos, as quais comprovariam não se tratar a manifestante de mera clínica de exames.

A Turma Julgadora de 1ª Instância inicialmente declinou a competência para o julgamento do pedido de cancelamento da DCOMP para a SRFB.

No mérito discorreu a respeito do conceito de atividade hospitalar e historiou as diversas posições adotadas pelo Ministério da Fazenda, Ministério da Saúde, RFB e PGFN sobre o assunto, para concluir que a interessada não cumpriu, ao menos entre os anos de 2000 e 2004, com os requisitos necessários para que fosse considerada prestadora de serviços hospitalares, motivo pelo qual indeferiu o pleito.

Cientificada da decisão em 02/08/2010, como demonstra a cópia do AR à e-fl. 1.270, apresentou a interessada, em 25/08/2010, recurso voluntário. Na peça de defesa reitera o seu objetivo social, constante de seus estatutos, como sendo a "exploração do ramo de prestação de serviços médicos, inclusive ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres".

Enumera, novamente, todos os documentos e elementos que trouxe aos autos com a finalidade de comprovar que pratica atividade hospitalar, mas adverte que o STJ já consolidou entendimento no sentido de que serviços hospitalares são todos aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à saúde, como seria o seu caso.

Salienta que a partir da mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça o Tribunal Regional Federal da 4ª Região adequou-se a nova ordem jurisdicional para reconhecer que as clínicas médicas de rádio imagem devem ter sua base de cálculo reduzida nos termos do art. 15, §1º, III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95, e transcreve ementa do julgado.

Afirma que a questão teria sido pacificada pelo Juízo da 1ª Vara Federal Cível da Subseção de Foz do Iguaçu/PR, nos autos do mandado de segurança nº. 2009.70.02.005935-2/PR, com sentença expressa reconhecendo que a recorrente se enquadraria como prestadora de serviços hospitalares (decisão judicial que colaciona), restando claro que teria direito à redução das alíquotas relativas ao IPRJ e CSLL

Reitera os demais argumentos de defesa deduzidos na manifestação de inconformidade e pede, ao final, pelo provimento do recurso.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Maria de Lourdes Ramirez, Relatora

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se constata do relato a recorrente transmitiu diversos PERDCOMP visando a compensação de débitos próprios com indébitos a título de pagamento indevido ou a maior de IRPJ e de CSLL, que por sua vez teriam sido gerados pela mudança de aplicação de alíquota de presunção do lucro, de 32% para 8%, por entender a empresa que praticava atividade hospitalar.

Depois de intimar a empresa a comprovar as atividades praticadas, o que gerou 7 (sete) volumes e um anexo aos presentes autos, o órgão de jurisdição e a Turma Julgadora de 1a. Instância entenderam diversamente, ou seja, que a empresa não praticava atividade hospitalar e, assim, não poderia se utilizar do percentual de presunção mais favorecido.

A recorrente é uma sociedade civil que tem por objeto social a prestação de serviços especializados principalmente na área de imagenologia - radiologia, tomografia computadorizada, ultrassonografia e demais especialidades relacionadas com diagnóstico por imagem. Todos os serviços são prestados pelos médicos, todos sócios da empresa.

Como bem lembrou a recorrente, o STJ firmou posicionamento sobre a questão. Nesse sentido, entende, aquela corte, que todos os serviços ligados diretamente à área de promoção da saúde, são atividades hospitalares, excetuando-se as simples consultas médicas. Esse entendimento pode ser claramente verificado no voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves no julgamento do julgamento do Resp nº 1.116.399 -BA (2009/0006481-0), ao qual foram atribuídos os efeitos do art. 543-C do CPC.

Eis o que restou consignado no Acórdão e no voto proferido no referido julgado:

*DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 53 e 468 DO CP. 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 CP.*

*1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, par fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-s 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 do 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, par fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, §1º, inciso I, "a" 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 Recita Federal e frente aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisito não previsto em lei (a exemplo da necessidade da estrutura que permita internação de pacientes) para obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa de 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 11.727/2008 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. Hipóteses 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 assemelhados a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por centos), 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 representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.

Do voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves, extraio os seguintes trechos:

Quanto ao mais, nos termos relatados, a controvérsia dos autos reside na discussão a respeito da forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/59, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL, preconizada pelo artigo 15, §1º, inciso I, alínea "a", com redação anterior à vigência da Lei 11.727/2008, combinado com o artigo 20 da mesma lei.

Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei poder-se restringir o benefício fiscal, interpretando conceito de "serviços hospitalares" como aqueles destinados ao atendimento global do paciente, mediante internação e assistência médica integral.

O Tribunal de Origem, ao dar provimento à apelação do contribuinte, consignou que:

*No caso dos autos, de acordo com o contrato social de fls. 30/32, o impetrante tem por objeto social a 'prestação de serviços médicos laboratoriais'. Ademais, a própria receita federal estabeleceu um conceito aberto do que sejam serviços hospitalares, inicialmente com a IN n.º 306/2003, revogada pela IN n.º 480/2004 e, por meio da IN n.º 539/2005 (art. 27), definiu que são 'aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde'.*

*Assim sendo, como as atividades da impetrante estão vinculadas à prestação de serviços médicos laboratoriais, enquadrando-se no conceito de serviços hospitalares, uma vez que suas atividades estão vinculadas à atenção e a assistência à saúde humana, deve ser reconhecida a redução das alíquotas de CSLL e IRPJ, nos termos da Lei n.9249/95 (fl. 398).*

A respeito do tema, esta Corte havia firmado entendimento no sentido de que apenas poderiam ser considerados prestadores de serviços de natureza hospitalar, para fins de recolhimento de IRPJ e da CSLL com alíquota reduzida, aqueles estabelecimentos que exercessem suas atividades junto a Hospitais, ou que possuíssem recursos e estrutura para internação de pacientes. Ambas as turmas da Seção de Direito Público vinham decidindo nesse sentido. Entretanto, em razão da ocorrência de algumas decisões dissonantes e das novas reflexões e argumentações que foram trazidas a esta Corte, a matéria foi novamente afetada à Primeira Seção que, por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, ocorrido no dia 22.4.2009, modificou a orientação até então adotada.

Com efeito, naquela assentada, após os judiciosos votos proferidos pelo Ministro Relator e pelos Ministros Teori Zavascki e Eliana Calmon, decidiu-se, em síntese, que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso I, "a" da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pela contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou o contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde), que é, inclusive, alçado à condição de **direito fundamental**.

Ademais, consignou-se que os regulamentos emanados da Receita Federal e frente aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisito não previsto em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para 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”.

Dessa forma, ficou assentado que 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”.

Ressaltou-se ainda que as alterações preconizadas pela Lei 11.727/2008 aos dispositivos legais em discussão apenas devem ser aplicadas à demandas ajuizadas após a sua vigência, não possuindo efeito retroativo

Por fim, foi esclarecido que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se referir a toda recita bruta da empresa genericamente considerada, mas sim àquela receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 ora analisado.

Podem ser citados, ainda, outros precedentes daquela Corte, na mesma direção:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO –IRPJ E CSLL – BASE DE CÁLCULO REDUZIDA – LEI 9.249/95 – CONCEITO DE “SERVIÇOS HOSPITALARES” –CARÁTER OBJETIVO – QUESTÃO PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO (RESP 951.251/PR) – RECURSO ESPECIAL ADESIVO – SUCUMBÊNCIA INEXISTENTE –AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL.*

*1. Provida apelação e a remessa oficial, com a denegação da segurança, falta à Fazenda Nacional interse recursal.*

*2. A Primeira Seção pacificou o entendimento de que o conceito de serviços hospitalares a que se refere o art. 15, §1º, I, "a, da Lei 9.249/95, na sua redação original, deve ser interpretado de forma objetiva, abrangendo as atividades de natureza hospitalar essenciais à população, independente da existência de estrutura para internação, excluída somente as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos.*

*3. Na ocasião, restou consignado que a tributação com a base de cálculo reduzida deve considerar a recita proveniente de cada atividade específica, na forma do § 2º do mencionado dispositivo legal, o invés da recita bruta total da empresa.*

*4. Da mesma forma, conclui-se que não é possível aplicação das disposições da Lei 11.727/2008 às demandas ajuizadas anteriormente à sua vigência, por falta de pré-questionamento.*

5. *Ressalva do ponto de vista da relatora em relação à exclusão indistinta das consultas em comento.*

6. *Provido parcialmente o recurso do contribuinte; não conhecido o especial adesivo da Fazenda Nacional (REsp 93.21/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21/5/2009, DJe 4/6209).*

*TRIBUTÁRIO –IRPJ E CSLL –ALÍQUOTA REDUZIDA –ART. 15, §1º, I, "A, DA LEI N.9249/95 –LABORATÓRIO DE ANÁLISE CLÍNICAS –PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES –NOVEL ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO.*

1. *Concluiu a Primeira Seção que, "por serviços hospitalares compreendem-se aqueles que estão relacionados às atividades desenvolvidas nos hospitais, ligados diretamente à promoção da saúde, podendo ser prestados no interior do estabelecimento hospitalar, mas não havendo esta obrigatoriedade. Deve-se, por certo, excluir do benefício as simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais consubstanciadas em consultas médicas, já que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos." (REsp 951251/PR, rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 2.4209, DJe 3.6209).*

2. *Para fazer jus à concessão do benefício fiscal previsto ns artigos 15, §1º, I, "a e 20 da Lei n.9249/95, é necessário que a prestação de serviços hospitalares seja realizada por contribuinte que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico, e não apenas a capacidade de internação de pacientes.*

3. *Merece reforma o entendimento firmado pela Primeira Turma, para reconhecer a incidência dos percentuais de 8% (oit 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 laboratoriais de análise clínicas.*

*Embargos de divergência providos (ERsp 956.12/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09209, DJe 01/0209).*

Curvo-me, assim, ao posicionamento adotado pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, para considerar que a atividade da contribuinte, que presta serviços de exames de imagenologia - radiologia, tomografia computadorizada, ultrassonografia, e demais especialidades relacionadas com diagnóstico por imagem, intimamente relacionados à área de saúde, pratica atividade hospitalar e deve ser beneficiada com o percentual de presunção do lucro reduzido, de 8% para o IRPJ e de 12% para CSLL.

Vencida a questão, deve o órgão de origem analisar a correção nos procedimentos de compensação da empresa, isto é, a existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação. Necessária se faz a apreciação, pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Processo nº 10945.002528/2008-72  
Acórdão n.º **1801-002.307**

**S1-TE01**  
Fl. 6

---

E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve-lhe ser facultada nova manifestação de inconformidade, possibilitando-lhe a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer que a empresa pratica atividade hospitalar e, assim, pode se aproveitar dos indébitos gerados pela redução do percentual de presunção do IRPJ e da CSLL, e determinar o retorno dos autos à jurisdição da contribuinte, para verificação dos demais procedimentos necessários à homologação das compensações pleiteadas.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora