



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

Processo n° 10980.009942/2007-03
Recurso n° 000000 Voluntário
Acórdão n° **1202-00.584 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de outubro de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente INSTITUTO DE OFTALMOLOGIA DE CURITIBA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

SERVIÇOS HOSPITALARES. ESPÉCIE DE SOCIEDADE. HIPÓTESE NÃO PREVISTA EM LEI. PERCENTUAL DE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO.

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). Para a empresa que presta "serviços hospitalares", o percentual de apuração do lucro presumido sobre as receitas da atividade, para os anos de 2002 a 2005, é de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, consoante arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Carlos Alberto Donassolo, Geraldo Valentim Neto, Eduardo Martins Neiva Monteiro e Gilberto Baptista.

Relatório

Trata o presente processo da lavratura de Autos de Infração para a exigência do IRPJ e da CSLL relativos aos anos-calendário de 2002 a 2005, no valor de R\$ 1.734.333,65, já incluídos a multa de ofício, no percentual de 75%, e os juros de mora, com base na taxa Selic.

Segundo a fiscalização, fls. 200 a 202, nos anos-calendário de 2002 a 2005, a empresa, por entender que desenvolvia atividades consideradas como "serviços hospitalares", teria aplicado incorretamente os percentuais de 8% e 12% sobre as receitas da atividade para fins de determinar o lucro presumido, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, ao invés de aplicar o percentual de 32% estipulado para as empresas prestadoras de serviços.

As alterações do Contrato Social dão conta de que o contribuinte foi constituído como "sociedade civil" registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas (Terceira Alteração — fls. 142/144), tendo, em abril de 2004, alterado a natureza jurídica de sociedade civil por quotas de responsabilidade limitada para "sociedade simples limitada", ajustando-se às definições dadas pelo novo Código Civil (7ª alteração). De acordo com 7ª. alteração do Contrato Social celebrado em 19/04/2004, (fls. 145 a 150), a contribuinte tinha como seu objeto social o exercício da seguinte atividade: "*prestação de serviços médico-cirúrgico hospitalares nas especialidades oftalmológicas e neuro-pediátricas*". Nessa época, a empresa encontrava-se inscrita como "Sociedade simples" no "Registro Civil das Pessoas Jurídicas".

No entender do agente fiscal, para fins de adoção do percentual de presunção relativo aos serviços hospitalares, o art. 27, caput, da IN SRF 480, de 2004, com a redação da IN SRF 539, de 2005, que regulamentou a Lei n.º. 9.249, de 1995, art. 15, parágrafo 1º., inciso III, alínea "a", modificado pelo art. 22 da Lei n.º 10.684, de 2003, estabeleceu que para ser considerado "serviço hospitalar", esse deveria ser prestado por "Empresário ou por Sociedade Empresária", hipótese não verificada ao caso, por se tratar de empresa constituída como "Sociedade simples".

Irresignada com a autuação, a empresa apresentou sua impugnação, de fls. 206 a 236, cujos principais pontos abordados estão assim resumidos no Acórdão da DRJ/Belo Horizonte, de fls. 251 a 265, o qual adoto, na parte que a seguir transcrevo:

"A exigência do fisco não pode prosperar porque a suposta irregularidade diz respeito apenas à questão do registro, como sociedade empresária, no Registro Público de Empresas Mercantis e não à atividade efetivamente exercida pela empresa.

A exigência fiscal é insubsistente, visto que exige do impugnante a prática de atos de registro de "sociedade empresária" em

relação a período — ano-calendário de 2002 — em que não existia esta figura jurídica.

Salientou que somente a partir de janeiro de 2007 é que se pode exigir do impugnante a adaptação dos seus estatutos às disposições do novo Código Civil, lembrando que os períodos autuados estão compreendidos entre os anos de 2002 e 2005.

Sustentou ainda o impugnante que as normas que tratam da sociedade empresária e seu respectivo registro somente tiveram eficácia e validade a partir de 11/01/2003, em relação às sociedades constituídas desde então. Às sociedades já existentes foi concedido o prazo de adaptação até 11/01/2007.

Dessa forma, concluiu que os atos normativos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que fundamentaram o auto de infração impugnado não podem ter eficácia sobre as sociedades constituídas antes de janeiro de 2003, dado que um ato administrativo não pode contrariar a lei.

O impugnante arguiu a decadência do lançamento do IRPJ e da CSLL com base nas disposições do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), sustentando, em princípio, que se encontravam fulminados pela decadência os fatos geradores constituídos pelas receitas auferidas nos meses de janeiro a julho de 2002.”

Na sequência foi emitido o Acórdão nº 02-26.908 da DRJ/Belo Horizonte, de fls. 261 a 265, com o seguinte ementário:

“NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando comprovado que a autoridade fiscal cumpriu todos os requisitos legais pertinentes à formalização do lançamento, e o contribuinte, no exercício pleno de sua defesa, manifestou contestação de forma ampla e irrestrita, em consonância com o rito do processo administrativo fiscal.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

DECADÊNCIA - HOMOLOGAÇÃO

Estando satisfeitas as condições para o lançamento por homologação, constatado que o contribuinte efetuou pagamento antecipado do imposto e da contribuição social, o prazo de decadência será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

LUCRO PRESUMIDO - COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO

Atendidos os demais requisitos estabelecidos em lei e nos atos normativos pertinentes, para fins de definição do coeficiente de determinação do lucro presumido, consideram-se serviços

hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias. Não podem ser caracterizados como serviços hospitalares aqueles prestados por sociedade civil ou sociedade simples.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O lançamento reflexo deve observar o mesmo procedimento adotado no principal, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Os principais fundamentos utilizados no Acórdão recorrido, podem ser assim sintetizados:

“Tendo havido pagamento em relação aos períodos especificados, a contagem do prazo decadencial deve seguir as regras do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. No caso dos tributos mencionados, o fato gerador ocorreu trimestralmente, consoante consta da DIPJ/2003 (Fichas 14A e 18A — fls. 07/10) e dos autos de infração lavrados.

Nessas circunstâncias, considerando que a ciência dos autos de infração se deu em 20/08/2007, ficou configurada a decadência do lançamento do IRPJ e da CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2002 (1º trimestre/2002) e 30/06/2002 (2º trimestre/2002).

(...)

Para aferir se a receita da atividade desenvolvida pelo contribuinte estava sujeita ao percentual geral das prestadoras de serviço ou ao excepcional aplicável às prestadoras de "serviços hospitalares", foram editados atos normativos a fim de orientar o contribuinte e instruir a autoridade fiscal nos procedimentos de fiscalização.

Nesse sentido, conforme consta do Termo de Verificação, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004 (com as alterações da IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005), que trouxe em seu art. 27, para fins de retenção na fonte, por entes da administração pública, do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/PASEP, a definição de "serviços hospitalares", conceito esse estendido para a determinação dos percentuais de apuração da base de cálculo do Lucro Presumido nos casos especificados, consoante disposições do art. 32, II, in verbis:

(...)

Da leitura dos dispositivos transcritos, verifica-se que, dentre as várias condições estipuladas para enquadramento como serviços hospitalares, está a exigência de que a prestação seja feita por empresário ou sociedade empresária, institutos definidos no

Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, nos seguintes termos:

(...)

Dessa forma, diante do conceito fixado pelo art. 27 da IN SRF nº 480, de 2004 (com as alterações da IN SRF nº 539, de 2005), e dos esclarecimentos do ADI SRF nº 18, de 2003, constata-se que os serviços prestados pelo autuado poderiam ser enquadrados como serviços hospitalares. Entretanto, deveriam ser prestados por estabelecimento assistencial de saúde constituído por empresários ou sociedades empresárias, excetuados aqueles que, mesmo com o concurso de auxiliares ou colaboradores, fossem: prestados exclusivamente pelos sócios da empresa; ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.

Disso decorre que empresários e sociedades empresárias estão sujeitas ao regime jurídico mercantil, sujeitando-se à inscrição na Junta Comercial e à falência. Embora esses sejam conceitos introduzidos pelo novo Código Civil no ordenamento jurídico, conclui-se que o que vale para sociedade comercial, vale para sociedade empresária; o que vale para sociedade civil, vale para sociedade simples.

Consequentemente, não se considera serviço hospitalar, para fins tributários, o prestado pelas anteriormente denominadas sociedades civis, atuais sociedades simples.”

Não satisfeito com a decisão proferida, a empresa ingressou com recurso voluntário perante este colegiado, mediante arazoado de fls. 272 a 301, repisando praticamente os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

O recurso é tempestivo e nos termos da lei. Dele tomo conhecimento.

A controvérsia do presente processo diz respeito em definir se a autuada pode se enquadrar na hipótese de prestação de “serviços hospitalares” para fins de definição dos percentuais de apuração do lucro presumido, base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O acórdão recorrido defende a tese de que a IN SRF 480, de 2004, com a redação da IN SRF 539, de 2005, ao regulamentar o dispositivo contido na Lei nº. 9.249, de 1995, estipulou que somente as “sociedades empresárias” que prestassem serviços hospitalares poderiam usufruir do percentuais do lucro presumido inferior às demais prestadoras de serviço.

Já a recorrente defende a tese de que não importa o tipo de sociedade na qual a empresa é constituída, mas sim qual o serviço efetivamente prestado. Alega, que possui toda

uma estrutura de prestação de serviços hospitalares, fazendo jus à aplicação do percentual reduzido, não podendo atos regulamentares restringirem os dispositivos da lei.

Creio que assiste razão à recorrente.

A sistemática de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido, está definida na Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que, no art. 15 e seu § 1º, e art. 20, estabelecem percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta:

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de **oito por cento** sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

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

(...)

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

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

(...)

*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. (destaquei)*

Já a IN SRF nº 480, de 2004, em seu art. 27, trouxe o conceito de “serviços hospitalares” para fins de retenção na fonte de tributos e contribuições, conceito esse estendido para a determinação dos percentuais de apuração da base de cálculo do lucro presumido nos casos especificados, consoante disposições do art. 32, II, da mesma Instrução Normativa, estipulando que somente as “sociedades empresariais” poderiam ser consideradas como prestadoras de serviços hospitalares para fins de gozo da alíquota reduzida do IRPJ e da CSLL:

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:

(...)

Art. 32. *As disposições constantes nesta Instrução Normativa:*

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei n 2 9.430, de 1996, e 34 da Lei n2 10.833, de 2003;

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 nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27. (grifos acrescentados)

Como se percebe da leitura dos dispositivos acima transcritos, a lei estabeleceu um percentual de 32% para apuração do lucro presumido às prestadoras de serviços em geral, exceto no caso de prestação de “serviços hospitalares”. Já a Instrução Normativa restringiu a utilização da alíquota estipuladas aos prestadores de serviços hospitalares, impondo a seguinte condição: de que a empresa deveria ser organizada sob a forma de “Sociedade Empresária”.

Entretanto, como se percebe da redação da Lei nº 9.249, de 1995, tal condição não constava do texto da lei.

Como é amplamente aceito, não pode um ato infra-legal restringir a aplicação da lei, impondo condições que o dispositivo legal não previu. No dizer de Hely Lopes Meirelles, em sua clássica obra “Direito Administrativo Brasileiro, 28ª Ed., Malheiros Editores, 2003, p.174, os atos administrativos devem explicitar a norma legal visando a correta aplicação da lei: “Atos administrativos normativos são aqueles que contêm um comando geral do Executivo, visando a correta aplicação da lei. O objetivo imediato de tais atos é explicitar a norma legal a ser observada pela Administração e pelos administrados”.

A Lei nº 9.249, de 1996, exigia apenas o cumprimento de uma condição objetiva para usufruir da alíquota reduzida, qual seja, a prestação de “serviços hospitalares”. Não estipulava nenhuma condição de caráter subjetivo, ou seja, não estipulava a forma como a sociedade deveria estar constituída.

Registre-se que o caráter subjetivo das sociedades somente veio a ser exigido com a publicação da Lei nº 11.727, de 2008, que alterou a redação da letra “a”, inciso III, do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1996, a seguir transcrita:

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 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)

Como se vê, somente a partir de 2008, com a publicação da Lei nº 11.727 é que ficou estabelecida uma condição de caráter subjetivo, qual seja, a de que o sujeito passivo seja organizado sob a forma de sociedade empresária. Mas não é a hipótese aqui tratada, visto que o período lançado nas autuações referem-se aos anos de 2002 a 2005.

Com efeito, verifico dos autos que parece ser incontroverso que a autuada desempenhava atividades típicas de “serviços hospitalares”, uma vez que nada em contrário foi apurado pela fiscalização. Prova disso é a cópia de recibo constante na fl. 170 (e outros), referente a pagamento efetuado pela autuada pelos serviços prestados por médico anestesista, o que denota que no estabelecimento da empresa eram executados procedimentos médicos típicos de uma unidade hospitalar.

Esse também é o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, em procedimento de Recursos Repetitivos (CPC, art. 543-C, e Resolução STJ n. 08/2008), de reprodução obrigatória no âmbito do CARF, consoante art. 62-A do RICARF, conforme decisão proferida pelo Eminentíssimo Ministro Benedito Gonçalves no Recurso Especial (Resp) 1116399/BA, DJe 24/02/2010, com trânsito em julgado em 08/11/2010, assim ementado:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES". INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO. ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir

que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".

3. Assim, devem ser considerados serviços hospitalares "aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde", de sorte que, "em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos".

4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.(destaquei)

voluntário. Em face do exposto, voto para que seja dado provimento ao recurso

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo

Processo nº 10980.009942/2007-03
Acórdão n.º **1202-00.584**

S1-C2T2
Fl. 312
