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

CÓPIA

Processo nº	11030.001044/2008-81
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1103-00.552 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de outubro de 2011
Matéria	IRPJ e CSLL
Recorrente	ALTO URUGUAI DIAGNÓSTICO POR IMAGEM LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LUCRO PRESUMIDO. CLÍNICA DE DIAGNÓSTICOS. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE

No julgamento do Recurso Especial nº 1.116.399-BA (2009/0006481-0), havido na sistemática dos recursos especiais repetitivos, o STJ decidiu, com a ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727 de 2008 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, que 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), excluindo-se, contudo, as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 08/11/2011 po
r JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

documento assinado digitalmente
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente.

documento assinado digitalmente
JOSÉ SÉRGIO GOMES - Relator.

CÓPIA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva, Hugo Correia Sotero, José Sérgio Gomes, Cristiane Silva Costa e Mário Sérgio Fernandes Barroso.

Relatório

Em foco recurso voluntário visando à reforma da decisão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria-RS que julgou procedentes os lançamentos efetuados em 28/05/2008 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Passo Fundo-RS com vistas a exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

A ação fiscal consistiu na tributação, pelo regime do Lucro Presumido, dos valores das receitas constantes na escrita contábil da contribuinte ao coeficiente de presunção do lucro de 32% (trinta e dois por cento) correlato à atividade de prestação de serviços gerais, na forma dos artigos 518 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, deduzidos dos valores apurados pela contribuinte mediante a aplicação do percentual de presunção de lucro de 8% (oito por cento) para o IRPJ e de 12% (doze por cento) para a CSLL, afetos às atividades de prestação de serviços hospitalares, em face da imputação fiscal de não enquadramento do sujeito passivo como prestadora desta atividade no período compreendido entre o primeiro trimestre civil de 2004 ao quarto trimestre civil de 2006. Houve, também, apuração de que no quarto trimestre do ano-calendário de 2004 a contribuinte deixou de pagar e/ou confessar parte do IRPJ apurado em sua própria contabilidade.

Impugnando os lançamentos a contribuinte alegou preliminar de nulidade do auto de infração por não ter sido observado que se encontra ao abrigo da Solução de Consulta nº 243, a qual lhe reconheceu o direito de aplicar o coeficiente de presunção do lucro de 8% e 12% (IRPJ e CSLL), bem assim, que não houve a prévia notificação quanto a alteração do entendimento fiscal para que somente a partir desta tivesse o dever de calcular os tributos pela base de 32%.

Quanto ao mérito deduziu que atendeu as exigências do Ato Declaratório Interpretativo SRF n° 18, de 23 de outubro de 2003, contratando médicos e com isso demonstrando que a prestação de serviços na área de diagnóstico não é exercida exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica, bem assim, que o fato de estar registrada no Registro Civil de Título e Documentos é presunção relativa de que se está diante da sociedade

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 08/11/2011 po
r JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

simples, a qual é afastada diante do modo como é exercida a atividade e que sempre adotou as normas da sociedade limitada com relação à responsabilidade dos sócios, ou seja, já se enquadrava no conceito de atividade empresária (art. 966 do Código Civil), tanto que recolhe o Imposto Sobre Serviços sobre o seu faturamento (não como profissional) informando, ainda, que atualmente é registrada na Junta Comercial.

Argüiu que formulou consulta a SRF acerca de qual base de cálculo deveria aplicar, se 8% (serviços hospitalares) ou se 32% (prestadores de serviços em geral). A resposta (Solução de Consulta n° 243, de 28 de novembro de 2003) foi de que poderia ser aplicado o percentual de 8% sobre a receita bruta relativa à prestação de serviços de raios-X, radiodiagnóstico e radioterapia, desde que fossem atendidos os requisitos incluídos no ADI SRF nº 18, de 2003, e que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas têm *status* de norma complementar, tal como ocorre com a Solução de Consulta n° 243, que veiculou norma individual e concreta, sendo que os efeitos desta perduram até que seja intimada da edição de nova norma que anuncie a alteração do entendimento anterior.

Ao final requereu o reconhecimento da nulidade dos autos de infração e a improcedência da exigência ou, se assim não for entendido, a exclusão da multa, juros e correção monetária, na forma ditada pelo artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), tudo em vista do artigo 29 da Lei nº 11.727/2008 ter sedimentado a questão decretando que os percentuais desses serviços é de 8% e 12% (IRPJ e CSLL), norma esta que tem caráter meramente interpretativo.

A douta 1ª Turma de Julgamento admitiu a impugnação e entendeu procedentes os lançamentos, assim ementando o Acórdão nº 18-11.216, tomado por unanimidade de votos:

> "ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2004, 2005, 2006
>
> NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO
>
> Demonstrado que os Autos de Infração foram lavrados de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação das disposições dos artigos 10 e 59 do Decreto n.° 70.235, de 1972, não há que se acatar o pedido de nulidade dos Autos de Infração.
>
> SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS
>
> A solução de consulta formaliza o entendimento acerca da legislação tributária devendo ser observado pelo julgador, pois a ela está vinculada.
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
>
> Ano-calendário: 2004, 2005, 2006
>
> IMPOSTO DECLARADO A MENOR
>
> As diferenças de imposto declaradas a menor devem ser exigidas por intermédio de lançamento de ofício.
>
> LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. SERVIÇOS HOSPITALARES

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 08/11/2011 po
r JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

Nos anos-calendário de 2004 a 2006, os serviços profissionais de medicina em radiologia, ultrassonografia, mamografia, tomografia computadorizada, densitometria óssea, ecocardiografia e ressonância magnética, não se enquadram no conceito de serviços hospitalares quando ausentes os requisitos previstos nas normas legais à época, devendo ser aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta auferida, para fins de apuração do - lucro presumido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LANÇAMENTO DECORRENTE

Tratando-se de exigência que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

JUROS DE MORA TAXA SELIC

E cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, não podendo a autoridade administrativa deixar de aplicá-la.

MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO

A multa de ofício é de aplicação obrigatória nos casos de exigência de tributos decorrentes de lançamento de ofício, não podendo ser dispensada por falta de previsão legal."

Cientificada em 17/09/2009, fl. 232, a contribuinte apresentou em 08 do mês seguinte o recurso de fls. 233/251 no qual reprisa suas razões e pedidos originários (exceto no tocante à nulidade dos autos de infração), acrescentando que a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu no RESP 951.251/PR que os serviços de diagnóstico por imagem possuem natureza hospitalar, ao mesmo tempo em que declarou ilegais as Instruções Normativas da Receita Federal nº. 480, de 2004, e nº 539, de 2005, as quais fixaram interpretações restritivas ao conceito desses serviços, entre elas a necessidade de estrutura para internação de pacientes, legislação esta justamente utilizada como fundamentação pela decisão recorrida.

É o relatório, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator

Observo a legitimidade processual e o aviamento do recurso no trintídio legal. Assim sendo, dele tomo conhecimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 08/11/2011 po
r JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

Registro, inicialmente, que a parcela do auto de infração condizente à exigência de tributo registrado na escrituração contábil mas não confessado/pago, apurada no quarto trimestre do ano-calendário de 2004, não foi objeto de recurso.

Cinge-se o litígio na apuração da natureza jurídica da receita de serviços prestados pela contribuinte, sobre a qual ela aplicou percentual de presunção de lucro de oito por cento ao pressuposto de se tratar de receita da atividade hospitalar, enquanto o entendimento do Fisco, abrigado pela r. decisão recorrida, foi a de que antes de 1º de janeiro de 2009, data a partir da qual a Lei nº 11.727/2008 fixou idêntico coeficiente de presunção aos serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, o lucro desses serviços deve ser presumido à ordem de trinta e dois por cento em face da Recorrente não se encontrar inscrita no Registro Público de Empresas Mercantis, não ter atendido às demais condições estatuídas pela Solução de Consulta nº 243/2003 da SRRF da 10ª Região Fiscal, não ter comprovado que era um estabelecimento hospitalar com estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes e ainda não ter comprovado que exercia uma ou mais das atribuições tratadas no subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 2002, alteradas pela RDC nº 307 de 2002 e RDC nº 189 de 2003.

Em tema de serviços de saúde sempre entendi que o objetivo da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ao diferenciar o coeficiente de presunção do lucro, base que serve ao cálculo do imposto de renda, se oito ou trinta e dois por cento, reside na questão dos custos incorridos pelo prestador.

Assim, se uma sociedade de médicos realiza simples consultas o legislador estimou para ela custos até sessenta e oito por cento da receita auferida, inferiores, portanto aos noventa e dois por cento igualmente previstos para uma sociedade paradigma dotada de estrutura cuja teia de despesas abarca todo um arcabouço maquinário (instrumentos e equipamentos) e hoteleiro (alimentação e estadia) e não somente questões prediais e de pessoal, neste particular comuns à primeira.

Ainda, firmo convicção que em caso de situação fática controvertida o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, veda interpretações ampliativas quando em análise a figura de benefício fiscal, mormente porque possui o contribuinte a opção legal de utilizar o regime do lucro real, onde a base de cálculo exsurge do confronto entre a receita e custos efetivos.

Confortou-me o advento da diretriz vinda com a Lei nº 11.727, de 23 de junho 2008, na medida em que deu ressonância àquele entendimento ao eleger os serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas como passíveis de presunção de oito por cento, exatamente porque estes serviços requisitam aparato maquinário com manutenção continuadamente dispendiosa, quiçá vultosa.

Registro que este novo diploma legal não veiculou equiparação desses serviços aos hospitalares, ao contrário, excetuou-os da regra geral autonomamente, criando nova relação jurídica, de sorte que não se trata de norma meramente interpretativa.

No caso dos autos, a ver pelo instrumento de contrato juntado às fls. 153/159, não ficam dúvidas que a Recorrente exerce, por seus membros, simples atividade intelectual e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

isso atrai o coeficiente de presunção do lucro de trinta e dois por cento. Assim concluo porque a área física e os instrumentos destinados aos diagnósticos por imagem (radiologia geral, mamografia, ultra-sonografia, tomografia computadorizada, densiometria óssea) e ainda o corpo funcional destinado à secretaria, recepção e limpeza, além dos técnicos em radiologia e de enfermagem, pertencem ou são alocados pelo hospital contratante (Hospital de Caridade de Erechim).

Contudo, esta prova não há de ser considerada na medida em que dito instrumento fora firmado em 1º de maio de 2007 e os fatos geradores em discussão ligam-se a períodos anteriores.

Trago ao deslinde da controvérsia, então, a decisão proferida pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial nº 1.116.399 - BA (2009/0006481-0), julgado em 28 de outubro de 2009, relator o Ministro Benedito Gonçalves:

> *"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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

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."

Referido julgado operou-se na sistemática dos recursos especiais repetitivos a que alude o artigo 543-C do Código de Processo Civil (CPC). Em decorrência, aplica-se a Portaria MF 586, de 22 de dezembro de 2010, a qual introduziu o artigo 62-A no Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 256 de 22 de junho de 2009, e que possui a seguinte dicção:

"Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 08/11/2011 po
r JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

Por sua vez, os autos de infração identificaram valores trimestrais de receita, a título de serviços prestados, sem ventilar eventuais segregações (receitas de diagnósticos e receitas de consultas).

Portanto, impõe-se o afastamento da exigência.

Com tais razões VOTO pelo provimento parcial do recurso.

documento assinado digitalmente
José Sérgio Gomes - Relator

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 08/11/2011 por JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 08/11/2011 po
r JOSE SERGIO GOMES, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 25/01/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA