



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

Processo nº 11080.006598/2008-80
Recurso nº 886.602 De Ofício
Acórdão nº **1302-00.885 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de abril de 2012
Matéria IRPJ - Base de Cálculo Lucro Presumido
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CENTRO DE DIÁLISE E TRANSPLANTES S/S LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Ementa:

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. DEFINIÇÃO DE REQUISITOS. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. ALCANCE DE ATOS NORMATIVOS E INTERPRETATIVOS. LIMITES LEGAIS.

Não tem como prosperar o lançamento que se baseou em instruções normativas que foram além do seu poder regulamentar e de ato declaratório interpretativo que alterou o alcance da norma interpretada, ao estabelecer requisito de que o prestador de serviços seja constituído por empresário ou sob a forma de sociedade empresária, com vista à definição do percentual para apuração da base de cálculo do Lucro Presumido. Aplicação ao caso concreto o novo entendimento do Fisco, exarado por meio do ADI RFB nº 19/2007.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. SERVIÇOS HOSPITALARES. DEFINIÇÃO DE REQUISITOS. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. ALCANCE DE ATOS NORMATIVOS E INTERPRETATIVOS. LIMITES LEGAIS.

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, as conclusões atinentes ao IRPJ. Não subsiste o lançamento das diferenças da contribuição decorrente da aplicação do percentual de 32% para a apuração da base de cálculo, nos termos do art. 20 da Lei nº 9249/1995, amparado em instruções normativas que foram além do seu poder regulamentar e de ato declaratório interpretativo que alterou o alcance da norma interpretada. Aplicação ao caso concreto o novo entendimento do Fisco, exarado por meio do ADI RFB nº 19/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/04/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 16

/04/2012 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 17/04/2012 por MARCOS RODRIGUES

DE MELLO

Impresso em 17/04/2012 por MARCOS RODRIGUES DE MELLO - VERSO EM BRANCO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

Marcos Rodrigues de Mello - Presidente.

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello, Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Waldir Veiga Rocha, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Trata-se de lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, dos anos-calendário 2004 a 2006, no valor total de R\$ 1.327.549,04, incluindo o principal, multa de ofício e juros de mora atualizados até 30/05/2008, efetuados por meio dos Autos de Infração lavrados em 06/06/2008 (fls. 124/142).

Os lançamentos efetuados decorreram da verificação de diferenças não recolhidas de IRPJ e de CSLL em virtude da aplicação de coeficientes de presunção incorretos pelo sujeito passivo, assim descritos no acórdão recorrido:

O contribuinte apurou as bases de cálculo na modalidade de lucro presumido com a utilização de coeficientes de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), por se considerar prestador de serviços hospitalares, quando deveria ter utilizado o coeficiente de 32% para ambos os tributos, já que não atendia requisito essencial para tal enquadramento, qual seja, ser empresário ou sociedade empresária. A autoridade fiscal verificou que o contribuinte adotou a forma de sociedade simples conforme contrato social e alterações arquivados no Serviço de Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Porto Alegre (14 a 23).

Os cálculos das diferenças dos tributos constam da planilha à f. 119, que integra o PAF.

A interessada tomou ciência dos lançamentos em 09/06/2008, tendo apresentado impugnação tempestiva em 04/07/2008 (fls. 145/161), cujos argumentos foram assim resumidos no acórdão de primeiro grau:

- Tem seu contrato social arquivado no Registro Civil em cumprimento a exigência imposta pelo Conselho Regional de Medicina do Rio Grande do Sul (CREMERS) na Resolução 133/80, bem assim em virtude da Resolução nº 1246/88, que determina que a medicina não pode ser exercida como comércio. Seus registros foram feitos de acordo com a legislação vigente à época de sua constituição;
- O ADI SRF nº 18/2003 inovou, criando mandamento não previsto na Lei nº 9.249/95. A interpretação inspirada no novo Código Civil não poder prejudicar direito pré-existente do contribuinte, que tinha seus atos constitutivos em perfeita consonância com o ordenamento jurídico vigente à época;

- O referido ADI extrapolou o texto legal, violando os princípios constitucionais da legalidade e hierarquia das leis;

- A legislação infralegal vigente atualmente, IN RFB nº 791/22007 tornou o registro comercial irrelevante para caracterizar a natureza hospitalar dos serviços prestados, retornando aos limites estabelecidos em lei;
- O ato normativo só pode ser explicativo ou regulamentar, mas não criador de obrigações inexistentes na lei;
- O requisito exigido pelo Fisco é irrelevante para caracterizar a natureza hospitalar dos seus serviços. O próprio Fisco não teve dúvidas sobre todos os demais aspectos fáticos e jurídicos relacionados à atividade empresarial desenvolvida pela empresa, pois nada apontou em relação a isso.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ-Brasília decidiu pela improcedência do lançamento, proferindo o Acórdão nº 03-36.812, de 07/05/2010 (fls. 175/187), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006.

SERVIÇOS HOSPITALARES. SOCIEDADE EMPRESARIA. REQUISITO INEXISTENTE.

Os efeitos do ADI RFB nº 19/2007 retroagem à data em que a Lei nº 9.249/95 entrou em vigor, haja vista ser ato normativo interpretativo desta lei. Neste ADI não está presente o requisito de que o contribuinte seja sociedade empresária para que os serviços por si prestados sejam considerados hospitalares e, por conseguinte, a receita decorrente seja submetida ao coeficiente de presunção de 8%, ao invés de 32% fixado para os prestadores de serviços em geral.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006.

SERVIÇOS HOSPITALARES. SOCIEDADE EMPRESARIA. REQUISITO INEXISTENTE.

Os efeitos do ADI RFB nº 19/2007 retroagem à data em que a Lei nº 9.249/95 entrou em vigor, haja vista ser ato normativo interpretativo desta lei. Neste ADI não está presente o requisito de que o contribuinte seja sociedade empresária para que os serviços por si prestados sejam considerados hospitalares e, por conseguinte, a receita decorrente seja submetida ao coeficiente de presunção de 12%, ao invés de 32% fixado para os prestadores de serviços em geral.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

O relator do acórdão analisou uma série de atos administrativos editados pela Secretaria da Receita Federal em face do art. 15 da Lei 9.249/1995, que disciplina a matéria objeto da autuação, em especial o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19/2007, para concluir que tais atos se inserem entre aqueles previstos no art. 100, inc. I do Código Tributário Nacional. Em relação ao citado ADI nº 19/2007, o voto condutor do acórdão destacou uma característica adicional, quanto à sua aplicação no tempo, *in verbis*:

Contudo, não obstante ser ato normativo, o ADI possui uma característica adicional que o diferencia da instrução normativa, qual seja, o caráter interpretativo, consoante a já mencionada Portaria SRF nº 001 (Anexo I):

Interpreta, de forma genérica, dispositivos da legislação tributária e aduaneira atinente à competência da Secretaria da Receita Federal.

Sendo atos normativos, os ADI são normas complementares às leis, entrando em vigor na data de sua publicação de acordo com o explanado acima. Mas no que se refere ao seu alcance, por serem expressamente interpretativos, conforme consta de sua própria designação, aplicam-se também a fatos geradores anteriores à sua entrada em vigor.

Ao interpretar a lei tributária (ou outra norma inferior), dizendo o que determinado dispositivo estabeleceu, a autoridade administrativa está indicando ao administrado que, desde sempre, ou melhor, desde que a norma entrou em vigor, a interpretação dada pela Administração é aquela expressa no ADI.

O Parecer Normativo Cosit nº 5/94, ao estudar a eficácia dos Pareceres Normativos e dos Atos Declaratórios Normativos no tempo, esclareceu que ela "retroage ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos". Tais atos administrativos deixaram de existir com a edição da Portaria SRF nº 001/2001 antes mencionada, sendo substituídos em sua função e alcance (*erga omnes*) pelo Ato Declaratório Interpretativo.

Enfim, diferentemente das IN, cujos efeitos são *ex nunc*, há que se considerar que os ADI possuem efeitos *ex tunc*, ainda que sejam, ambos, atos normativos.

O relator do acórdão passa então a analisar os atos normativos editados e sua aplicação no tempo, *in verbis*:

Amparado neste entendimento, dou seguimento à análise quanto à aplicação no tempo dos atos normativos expedidos pelo Secretário da Receita Federal para tratar da expressão serviços hospitalares para fins de aplicação do art. 15, §1º, III, "a" da Lei nº 9.249/95.

Com a edição de tal dispositivo legal, estabeleceu-se que as receitas provenientes de serviços hospitalares estariam sujeitas ao coeficiente de presunção de 8% (12%) para fins de apuração do IRPJ sobre base de cálculo presumida (CSLL - art. 20 da Lei nº 9.249/95 com redação da Lei nº 10.684/2003) (CSLL - art. 20 da Lei nº 9.249/95 com redação da Lei nº 10.684/2003), excepcionando este tipo de serviço da regra geral fixada para prestação de serviços em geral, cujo percentual de presunção é de 32%.

Contudo, o que seriam tais serviços hospitalares, qual o alcance desta expressão? A Receita Federal somente veio normatizar o que seriam serviços hospitalares por meio da IN SRF nº 306/2003. Até então, para aplicação da lei era

necessário recorrer a ao arcabouço regulamentar dos órgãos públicos com atuação na área da saúde.

Com o advento do referido ato normativo, apenas as receitas provenientes dos serviços efetuados nas condições por ela detalhadas faziam jus ao coeficiente de 8%.

Posteriormente, ainda no ano 2003, foi expedido o ADI SRF nº 18, que, conforme seu enunciado, visou interpretar o disposto na IN SRF nº 306, especificamente em relação ao que seria empresário e sociedade empresária.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o que dispõe o art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003 e o Processo nº 13819.000897/99-21, declara: (grifei)

Em vista disso, cabe considerar que o disposto no referido ADI teve aplicação desde a entrada em vigor da IN SRF nº 306.

Posteriormente, em 15/12/2004, foi expedida a IN SRF nº 480 para definir o que seriam os serviços hospitalares previstos na lei. Esta norma revogou expressamente a IN SRF 306. Então, a partir daquele momento, ou seja, para os fatos geradores ocorridos a partir daquele momento, a aplicação do coeficiente de 8% estava sujeito às regras nela estabelecidas.

Frise-se que os efeitos da IN SRF nº 480 não se aplicaram retroativamente por não ser ato interpretativo.

Esta instrução normativa teve sua redação alterada pela IN SRF nº 539 de 25/04/2005, passando a vigorar, a partir daquele momento, para fins de identificação do que seriam serviços hospitalares, o novo regramento estabelecido. Mais uma vez é devido ressaltar que este novo regramento não teve efeitos retroativos aos períodos abrangidos pelas IN SRF nº 306 e 480, vez que não constou de ato normativo interpretativo.

Até aí, em que pese a mudança constante da normatização do que seria serviços hospitalares, não resta qualquer dúvida de que para determinar o coeficiente de presunção aplicável bastava verificar o ato normativo vigente quando da ocorrência do fato gerador, sem qualquer efeito retroativo das instruções normativas consecutivas. Como o ADI nº 18 interpretou a IN SRF nº 306, produziu efeitos relativamente ao mesmo período da IN.

A dificuldade surge com a edição do ADI RFB nº 19, em 07/12/2007. Conforme já deixei claro anteriormente no voto, tal ato administrativo esclarece qual a interpretação a ser dada à norma a que faz referência desde sua origem.

No caso, o referido ADI, em seu enunciado, deixa cristalino que a norma interpretada foi a própria lei. Não faz qualquer menção a instrução normativa anterior.

SECRETARIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto no art. 15, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o que consta do processo nº 10168.004798/2007-94, declara: (grifei)

A consequência disso é considerar que os serviços hospitalares para fins de aplicação do coeficiente de 8% (12% - CSLL) deve ser entendido, desde a entrada em vigor da lei, na forma como indicada no referido ADI.

Ou seja, o Administrador fez uma verdadeira "faxina" de toda a normatização anterior, afirmando que desde a origem o seu entendimento foi este.

Logo em seguida, três dias após, foi expedida a IN RFB nº 791, de 10/12/2007, que aproveitou integralmente a definição contida no ADI RFB nº 19, para alterar a definição contida na IN SRF nº 480, que já tinha alterada pela IN SRF nº 539.

Aparentemente, porque a este julgador não é possível extrair a real intenção da autoridade administrativa, o objetivo do ADI foi de "limpar" o passado, representado por diversas normas expedidas para tratar de mesmo assunto, o que tanto provocou consultas e divergências de aplicação dentro do órgão, estabelecendo um posicionamento único, aplicável desde a origem da lei. A simples expedição da IN RFB nº 791 não alcançaria o efeito produzido pelo ADI, pois teria aplicação apenas para fatos geradores posteriores à sua entrada em vigor.

Diante do exposto, resta claro que os lançamentos realizados posteriormente à publicação do ADI RFB nº 19, referentes tanto a períodos de apuração anteriores à sua entrada em vigor, quanto a posteriores, devem seguir suas instruções para identificar se as atividades da empresa se enquadravam como serviços hospitalares para fins de aplicação da Lei nº 9.249/95. Em assim procedendo, o lançamento impugnado será considerado procedente se comprovado nos autos que o contribuinte não se subsume efetivamente às condições do ADI.

(...)

Por fim, na análise de mérito, o acórdão recorrido traz a seguinte fundamentação para a sua conclusão:

Da apreciação da motivação dos lançamentos impugnados

Feito o estudo da legislação tributária pertinente, imprescindível para a solução do litígio, passo a apreciar as razões do lançamento, bem assim, de defesa do contribuinte.

Conforme já resumido no relatório que acompanha este voto, a autoridade fiscal autuou o sujeito passivo por considerar que ele adotou indevidamente o coeficiente de presunção de 8% (e 12% para CSLL) para a determinação da base de cálculo do IRPJ, ao invés de aplicar o coeficiente de 32%, haja vista que não atendeu, no seu entendimento, requisito estabelecido na legislação tributária para que os serviços prestados fossem considerados como serviços hospitalares: ser empresário ou sociedade empresária.

A autoridade fiscal esclareceu que o contribuinte adotou a forma de sociedade simples, consoante contrato social e alterações arquivados no Serviço de Registro Civil das Pessoas Jurídicas de Porto Alegre (fl. 14/23), descumprindo a condição fixada no ADI SRF nº 18/2003, na IN SRF nº 480/2004, com redação da IN SRF nº 539/2005.

Entre outros argumentos, o sujeito passivo argumentou que a regulamentação infra-legal vigente atualmente (IN RFB nº 791/2007) não mais contempla a condição imposta pelo ADI SRF nº 18/2003, deixando claro que a autoridade

administrativa revisou e corrigiu seu entendimento equivocado de exigir uma condição não estabelecida em lei para fazer jus ao coeficiente de presunção de 8% (12%).

Em função das conclusões alcançadas no tópico relativo ao estudo da legislação pertinente à matéria do lançamento, torna-se necessário transcrever o teor do ADI nº 19/2007, aplicável aos fatos geradores objetos dos lançamentos (anos-calendário 2004 a 2006):

***Artigo Único.** Para efeito de enquadramento no conceito de serviços hospitalares, a que se refere o art. 15, § 1º inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os estabelecimentos assistenciais de saúde devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir 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.*

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, prestados 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"), bem como os 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.

Extrai-se que a exigência de que o prestador de serviços seja empresário ou sociedade empresária, contida nos atos normativos anteriormente expedidos, não está presente na redação do ADI. Tal redação, conforme dito, foi mantida na última instrução emitida sobre o assunto, a IN RFB nº 791//2007.

Isto significa dizer que, consoante interpretação expressa da Receita Federal, desde a entrada em vigor do art. 15, III, "a" da Lei nº 9.249/95 não havia tal condição para que o prestador de serviço hospitalar aplicasse o coeficiente de 8% (12%) na determinação do lucro presumido.

Somente com o advento da Lei nº 11.727/2008 esta exigência passou a existir cumulativamente ao atendimento das condições estabelecidas na IN RFB nº 791/2007 para enquadramento como serviço hospitalar.

Uma vez que a redação dada por esta lei ao art. 15 da Lei nº 9.249/95 somente entrou em vigor a partir de 01/01/2009, há que se considerar que a exigência do prestador do serviço ser sociedade empresária não se aplica aos períodos de apuração abrangidos pelos lançamentos.

Saliente-se que a própria inclusão em lei de que o prestador de serviço deve ser sociedade empresária demonstra que a Administração entendia que tal condição não existia anteriormente. Não fosse assim, não seria necessária esta menção expressa.

Então, uma vez que a única motivação dos lançamentos foi o fato do contribuinte ser sociedade simples e não sociedade empresária, condição inexistente para caracterização dos serviços prestados como hospitalares segundo interpretação da Administração, há que se considerar que o sujeito passivo fazia jus aos

Processo nº 11080.006598/2008-80
Acórdão n.º **1302-00.885**

S1-C3T2
Fl. 161

coeficientes de 8% e de 12% para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, nos períodos de apuração objetos dos autos de infração, consoante disposições contidas nos art. 15, § Iº, III, "a", e 20 da Lei nº 9.249/95 (sendo o art. 20 com redação da Lei nº 10.684/2003).

Os lançamentos são, pois, improcedentes.

A interessada foi cientificada da decisão de primeira instância em 04/06/2010 (fls. 189).

O presidente da Segunda Turma da DRJ-Brasília recorreu de ofício a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na mesma data do acórdão, com base no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Passo a apreciar o recurso de ofício, nos termos do inc. I do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972.

Entendo que a decisão de primeira instância merece ser mantida, neste caso.

Senão vejamos.

1. Dos requisitos legais para a caracterização dos Serviços Hospitalares.

A tributação dos serviços hospitalares pelo lucro presumido foi estabelecida pela alínea *a* do inc. III do art. 15 da Lei 9.249/1995, in verbis:

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](#).

(...)

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

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

Em suas regulamentações a Receita Federal estabeleceu ao longo do tempo diversas condições para a tributação dos serviços hospitalares mediante apuração da base de cálculo pelo percentual base de 8%.

Ocorre que a administração tributária, no caso, extrapolou ao seu poder regulamentar ao estabelecer em suas instruções normativas e atos declaratórios interpretativos condições não previstas em lei. Com efeito, além, de definir as espécies de serviços suscetíveis ao tratamento tributário específico dos serviços hospitalares (BC: 8%), a norma infralegal fixou ainda a condição de que os estabelecimentos fossem constituídos por ***empresários ou sociedades empresárias***.

Ora, a exigência de tal condição exorbitou o poder regulamentar da administração tributária.

As Instruções Normativas “*constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis. De conseqüência, à luz dos art. 97 e 99 do Código Tributário*

Nacional, Instruções Normativas não podem modificar Lei a pretexto de estarem regulando... (STJ, 1ª T., REsp 1109034/PR, BENEDITO GONÇALVES, abr/09)”.¹

Por seu turno, os Atos Declaratórios Interpretativos “*são normas complementares à lei, não podendo, por questão lógica, ir além desta. Visam apenas dirimir dúvida quanto a interpretação da legislação tributária, não podendo sob qualquer hipótese alterar o conteúdo e alcance da norma interpretada. Assim sendo, os Atos Declaratórios Interpretativos, previstos no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal como ato administrativo de caráter normativo (art. 230, inc. III) não possuem caráter constitutivo, ou seja, não podem criar, modificar ou extinguir obrigação tributária, a qual é passível de constituição apenas por lei. São atos hierarquicamente inferiores não só a CF e à lê (sic), mas também aos decretos executivos. (...) O Ato Declaratório Interpretativo, apesar de ter caráter meramente explicitador, representa o entendimento da Secretaria da Receita Federal (hoje Receita Federal do Brasil) sobre a aplicação da norma interpretada e tem força normativa a medida em que se trata de uma norma complementar (CTN, art. 100).*”²

Assim, não tem como prosperar o lançamento que se baseou em instruções normativas que foram além do seu poder regulamentar e de ato declaratório interpretativo que alterou o alcance da norma interpretada.

Com efeito, o lançamento fiscal foi fundamentado pela autoridade lançadora, conforme seu Relatório da Ação Fiscal (fls. 122), nas disposições do ADI nº 18/2003 e das IN.SRF nº 480/2004 e 539/2005, *in verbis*:

Por esse motivo, o contribuinte não atende ao requisito constante no artigo 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003 e no artigo 27 da Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, com redação dada pelo artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 539 de 25 de abril de 2005, uma vez que não se caracteriza como sociedade empresária, sendo-lhe vedada, portanto, a utilização do percentual diferenciado para apuração dos tributos na modalidade do lucro presumido.

Assim sendo, resta obrigado o contribuinte a efetuar o cálculo do IRPJ e da CSLL na modalidade do lucro presumido pela mesma regra aplicável aos prestadores de serviços em geral, ou seja, aplicando o Percentual de 32% sobre a receita bruta para o IRPJ e o percentual de 32% sobre a receita bruta para a CSLL.

Além disso, com bem ressaltado no voto condutor da decisão recorrida, a própria administração reviu sua interpretação por meio do ADI nº 19/2007, e modificou a sua regulamentação por meio da IN.RFB nº 791/2007, excluindo das condições exigidas a de que o estabelecimento de saúde seja constituído por empresário ou sob a forma de sociedade empresária.

¹ in PAULSEN Leandro, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 13ª Ed, 2011, p. 889/890.

² (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério L. Vidal Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. O Ato Declaratório Interpretativo SRF 02/07 e as Consequências Tributárias do Rateio das Receitas Decorrentes da Utilização de Áreas Comuns de Condomínios." RDDT174/53, mar/2010), in PAULSEN Leandro, op cit, p. 890/891.

Se a referida IN produz efeitos apenas a partir de sua edição, o ADI, como norma interpretativa, retroage seus efeitos à data de entrada em vigência do dispositivo legal.

Há, ainda, que se observar que o inc. III do art. 15 da Lei nº 9.249/1995 foi modificado pela Lei nº 11.727/2008, estabelecendo novas condições para o tratamento dos serviços hospitalares, entre elas a de que a prestadora de serviços esteja organizada sob a forma de sociedade empresária, *in verbis*:

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.

(...)

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

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). (grifei)

Tal alteração, contudo, somente produziu efeitos a partir de 01/01/2009, consoante art. 41 da lei que deu a nova redação, não se aplicando ao presente caso.

Por fim, não há qualquer menção no Relatório de Ação Fiscal e nos autos de não atendimento a outros requisitos legais ou normativos.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, no que concerne ao lançamento do IRPJ.

2. Lançamentos Reflexos

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, as conclusões atinentes ao IRPJ, na medida em que a autoridade fiscal efetuou, indevidamente, o lançamento das diferenças da referida contribuição, aplicando o percentual de 32% para a apuração da base de cálculo, nos termos do art. 20 da Lei nº 9249/1995, *in verbis*:

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

Processo nº 11080.006598/2008-80
Acórdão n.º **1302-00.885**

S1-C3T2
Fl. 165

por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005). (grifei)

Assim, nego também provimento ao recurso de ofício quanto ao cancelamento dos lançamentos da CSLL, nos termos examinados em relação ao lançamento do IRPJ.

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator