



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.012678/2008-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.654 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente HOSPITALAR HOME CARE - SERV. CLINICOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO. ALCANCE DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES" CONTIDA NO ART. 15, § 1º, III, "A" DA LEI Nº 9.249/95.

Conforme decido pelo E. STJ no âmbito do REsp nº 1.116.399 - BA, que tramitou sob o regime estabelecido no art. 543-C do Código de Processo Civil de 1973, "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". A prestação de serviços de saúde a domicílio (conhecido como *home care*) deve ser considerada como prestação de "serviços hospitalares" para os fins estabelecidos no art. 15, § 1º, III, "a" da Lei nº 9.249/95, em sua redação original, daí porque o coeficiente de presunção incidente sobre as receitas dessa atividade é de 8% para IRPJ e 12% para CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Severo Chaves, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-005.654 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.012678/2008-74

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

Tratam os autos de lançamentos de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, consubstanciados nos autos de infração às fl. 76/88, referentes ao anos-calendário 2005, com crédito tributário assim distribuído:

IRPJ - R\$ 711.009,77;

CSLL - R\$ 213.304,11.

Consoante Relatório da Ação Fiscal (RAF) às fl. 89/ 110, anexo aos autos de infração, os lançamentos decorreram da verificação de diferenças não recolhidas de IRPJ em virtude da aplicação incorreta de coeficientes de presunção.

Segundo a autoridade fiscal, o contribuinte apurou as bases de cálculo na modalidade de lucro presumido com a utilização de coeficiente de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, por se considerar prestador de serviços hospitalares, quando deveria ter utilizado o coeficiente de 32%, haja vista as seguintes considerações:

- A fiscalizada presta unicamente atendimento domiciliar nas residências dos pacientes. Em nenhum momento comprovou que possuía estrutura física de estabelecimento hospitalar prevista nas Instruções Normativas (IN) SRF n.º 306/2003, 480/2004 e 539/2005;
- Evidentemente a fiscalizada não dispõe de estrutura condizente para a execução das atividades e atribuições definidas na Parte II, Capítulo 2, da RDC n.º 50/2002. Embora estejam relacionados com assistência à saúde, os serviços e estrutura não a caracterizam como prestadora de serviços hospitalares para os fins das referidas IN;
- É imprescindível que a empresa conte com todas as instalações e os equipamentos adequados para a prestação do serviço hospitalar equiparado, os quais justificam os custos assemelhados à atividade hospitalar.

Cientificado do lançamento em 01/11/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 111, o sujeito passivo apresentou a impugnação às fl. 113/128 em 27/11/2008, instruída com os documentos às fl. 129/150, onde argumentou, em síntese, o que segue:

- Ingressou com processo de consulta n.º 11080.102980/2003-17 para verificar a correta aplicação da legislação do imposto no tocante à aplicação do coeficiente de 8% sobre a receita bruta relativa à prestação de serviços hospitalares à domicílio. Na resposta à consulta o Fisco admite expressamente que os serviços hospitalares prestados a domicílio pelo contribuinte equiparam-se aos dos hospitais, merecendo o mesmo tratamento tributário;
- Ilações no sentido de que não requereu verificações in loco ou que questionam sua estrutura física beiram a má-fé. Afinal de contas, o Fisco detinha todas as informações necessárias à elucidação da matéria;
- Ao buscar a declaração formal da Administração pretendia obter segurança jurídica. Não pode ser responsabilizado por eventual divergência com relação à interpretação da legislação tributária. A resposta à consulta vincula a Administração;
- Não foram alterados os critérios norteadores da consulta formulada, pois continua prestando os mesmos serviços executados à época da consulta, bem assim, os requisitos para equipará-los a serviços hospitalares continuam os mesmos. Isto porque os serviços por si prestados não são considerados hospitalares em decorrência da IN SRF n.º 306/2003, mas dos artigos 15 e 20 da Lei n.º 9.249/95;

- O seu direito decorre da lei e não da referida IN. Por isso a revogação da IN pela IN SRF n.º 480/2004 em nada afeta a solução à consulta. Em que pese a lei não ter definido o que seja serviço hospitalar, ela não outorgou ao Poder Executivo a possibilidade deste limitar a aplicação do benefício, restringindo o conceito de serviço hospitalar. Todo e qualquer ato normativo emanado do Poder Executivo imputando restrições à utilização da base de cálculo reduzido e alterando ou definindo o conceito de serviços hospitalares carece de legalidade por ofensa ao art. 97, II, e § 1º do CTN. Nesse sentido sentença judicial às fl. 144/146;
- Logo, os serviços por si prestados são serviços hospitalares para todos os efeitos legais;
- Como encontrava-se amparada por decisão em processo de consulta não estava em mora. A solução de consulta suspendeu a exigibilidade da diferença da redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com isso, o não pagamento do tributo não pode constituir mora, não podendo ser aplicados multa e juros de mora. O art. 63 da Lei n.º 9.430/96 estabelece que o contribuinte incorrerá em mora trinta dias após eventual decisão judicial que reforme a decisão que lhe favorece. Nesse sentido jurisprudência do Conselho de Contribuintes e decisão do Supremo Tribunal Federal (STF). Portanto, há que se afastar os juros e a multa de mora aplicados;
- Caso se afastem os argumentos anteriores, postula a redução da multa aplicada até o mínimo legal, vez que desproporcional e desarrazoada. Nesse sentido decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região;
- Do auto de infração consta uma relação de graduação da multa: “Será concedida redução de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da(s) multa(s) passível(eis) de redução, se o pagamento for efetuado até o vencimento desta intimação, ou de 40% (quarenta por cento) sobre o valor desta(s) multa(s), se for requerido parcelamento do débito no prazo legal de impugnação”. A multa, portanto, vai sendo majorada até o percentual absurdo de 75%. A multa decorrente de uma mesma infração é majorada em função do tempo, o que evidentemente não é critério razoável para aumento de multa. A multa não é juros, pois não guarda relação com o tempo que o contribuinte levar para satisfazer a obrigação tributária. Tal critério desvirtua a função punitiva da multa, tomando-a meio de remuneração. Essa absurda lógica é tal grave quanto sustentar que um homicídio deve ser punido com mais rigor a cada dia que passa ao longo da defesa do acusado. Essa progressão conflita com os direitos à ampla defesa, de petição, ao devido processo legal, todos estampados no art. 5º da Constituição Federal (CF/88).

Em análise preliminar dos autos, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS (DRJ/POA/RS) verificou que a impugnação foi feita por procurador e que não consta documento no processo em que se possa verificar que o signatário da procuração possui competência constante na cláusula nona do contrato social. Em vista disso, os autos foram devolvidos para a unidade preparadora para as providências necessárias ao saneamento processual (fl. 152). Intimado a corrigir a tal irregularidade (fl. 153/154), o sujeito passivo apresentou a documentação às fl. 155/165, retomando os autos à DRJ/POA/RS.

Em 22/03/2010, a competência para o julgamento do presente processo foi transferida da DRJ/POA/RS para esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF (DRJ/BSB/DF) pela Portaria Sutri n.º 449, cuja cópia está à fl. 167.

É o relatório.

A seguir a ementa da decisão de 1ª instância:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

SERVIÇOS HOSPITALAR. ESTRUTURA FÍSICA E DE EQUIPAMENTOS INCOMPATÍVEL.

Comprovado nos autos que o sujeito passivo não possui estrutura física e de equipamentos compatível com os requisitos estabelecidos, há que se considerar que os serviços prestados não são hospitalares para fins de enquadramento no disposto no art. 15 da Lei n.º 9.249/95.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

SERVIÇOS HOSPITALAR. V ESTRUTURA FÍSICA E DE EQUIPAMENTOS INCOMPATÍVEL.

Comprovado nos autos que o sujeito passivo não possui estrutura física e de equipamentos compatível com os requisitos estabelecidos, há que se considerar que os serviços prestados não são hospitalares para fins de enquadramento no disposto no art. 15, c/c o art. 20, ambos da Lei n.º 9.249/95, com redação da Lei n.º 10.648/2003.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ao julgar o caso, a DRJ destacou as seguintes razões:

(...)

Da apreciação da motivação dos lançamentos impugnados e das razões de defesa –

Conforme já tratado no estudo efetuado no tópico anterior, a Lei n.º 9.249/95 estabeleceu, em seu art. 15, §1º, III, “a”, que a receita bruta proveniente de serviços hospitalares sujeita-se ao coeficiente de 8% para fins de determinação da base de cálculo presumida do imposto de renda (12% para a CSLL - art. 20 da mesma lei).

Mas o que seria serviço hospitalar para fins de aplicação do dispositivo legal: serviços prestados por estabelecimentos hospitalares propriamente ditos, por clínicas médicas, por laboratórios? Serviços de assistência à saúde domiciliar, de radiologia, de fisioterapia, de UTI, de cirurgia, de emergência ou de atendimento integral, inclusive com internação? Quais os equipamentos necessários, qual o quadro profissional especializado exigido e que estrutura física é esperada? Qual a abrangência dos serviços? Além diversas outras questões.

Precisava-se, pois, estabelecer o que poderia ser considerado como serviço hospitalar para fins tributários, a fim de permitir a operacionalização e execução do benefício concedido pelo legislador.

Para tanto, foram expedidos os atos normativos já mencionados, normas complementares destinadas a esta finalidade, ou seja, complementar a lei para torna-la exequível. Sem a publicação de tais atos o alcance da expressão “serviços hospitalares” ficaria ao alvedrio e discricionariedade do contribuinte e de cada aplicador, seja a autoridade responsável pela fiscalização, seja a autoridade administrativa responsável pelo julgamento de processos administrativos, que poderiam buscar este conceito em atos normativos de outros órgãos da Administração pública direta, em conselhos regionais, em doutrina, em publicações especializadas, gerando, assim, um caos de interpretação, violando os princípios da segurança jurídica e da isonomia, etc.

Não há que se alegar que o conceito de serviço hospitalar estabelecido em lei foi restringido por ato administrativo, até porque a lei não o definiu. O legislador simplesmente estabeleceu a forma de apuração da base de cálculo para prestadores serviços hospitalares, deixando ao Poder Executivo detalhamento do que seriam tais serviços.

Não poderia ser diferente, vez que o legislador não pode engessar em uma lei um conceito tão amplo e tão variável no tempo. Se o detalhamento tivesse sido feito na própria lei, qualquer adaptação necessária em virtude de mudanças ocorridas na prestação de serviços hospitalares em virtude das inovações tecnológicas e de

tratamento, bem assim de descobertas científicas, teriam que ser submetida» ao processo legislativo, que, como sabemos, não é adequado para mudanças que necessitam de celeridade.

Não houve descumprimento do disposto no art. 97, II do CTN (transcrito abaixo) como argumentou o sujeito passivo, pois foi a lei que definiu o fato gerador e estabeleceu a alíquota e a base de cálculo. Em momento algum o ato normativo veio majorar o imposto, vez que não alterou a alíquota ou a base de cálculo, mas apenas detalhou, com autorização tácita do legislador, o que seriam os serviços hospitalares para fins de aplicação da norma legal. Não houve restrição desta, mas apenas a sua complementação para torná-la exequível.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65

Então, diferentemente do que defendeu o sujeito passivo em sua impugnação, o seu direito ao coeficiente de 8% (12% CSLL), se existente, decorre de previsão estabelecida em lei complementada por ato normativo, mas não apenas da lei.

Considerando-se que, ao formular consulta à Receita Federal, o consulente recebe da Administração a sua interpretação da legislação tributária vigente aplicável ao caso concreto, consoante dispõe o art. 46 do Decreto n.º 70.235/72. (transcrito abaixo), entendida como legislação tanto a lei quanto os atos que a complementam, conforme art. 96 do CTN (transcrito abaixo), conclui-se que, quando do protocolo do processo de consulta. n.º 11080102980/2003-17, que ocorreu em 30/12/2003, o sujeito passivo buscou a interpretação do art. 15, § 1º, III, "a" da Lei n.º 9.249/95, c/c o art. 23 da IN SRF n.º 306/2003 e o ADI SRF n.º 18/2003, legislação tributária vigente à época:

Decreto n.º 70. 235/ 72

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

CTN

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Assim procedeu a Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRFB10), ao expedir a Solução de Consulta n.º 102, de 23/04/2004, baseando a análise no disposto nos atos normativos acima mencionados.

Acontece que em 15/12/2004 a Administração editou nova instrução normativa, IN SRF n.º 480/2004, modificando a conceituação do que seriam serviços hospitalares. Em vista disso, a vinculação da Administração à decisão proferida no processo de consulta somente vigorou até essa data.

Como os fatos geradores objetos dos lançamentos ocorreram no ano-calendário 2005, não há que se falar no contribuinte estar protegido pela interpretação dada no processo de consulta para este período.

Ainda amparado nas considerações a respeito do processo de consulta por ele formalizado, o sujeito passivo carrou argumentos no sentido de ser indevida a exigência de juros e multa de mora. Estes não têm qualquer aplicação no presente caso vez que:

- os lançamentos tratam de fatos geradores não protegidos pela decisão em processo de consulta;
- o art. 63 da Li n.º 9.430/96 não se aplica ao caso, vez que não estamos tratando de suspensão de exigibilidade de tributo, muito menos de lançamento para prevenir

decadência em função de concessão de liminar em mandado de segurança, ou de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial;

- não está sendo exigida multa de mora.

Frise-se que os juros moratórios são devidos sempre que o crédito tributário não é integralmente pago no vencimento, de acordo com o art. 161 do CTN. Na espécie, conforme será concluído adiante, o sujeito deixou de recolher IRPJ e CSLL em função de aplicação errada de coeficiente de presunção.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

No que se refere ao argumento do sujeito passivo de que a multa deveria ter seu percentual reduzido haja vista não ser proporcional e razoável, é devido lembrar novamente que o julgador administrativo de primeira instância é vinculado à lei e ao entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos consoante o disposto no artigo 7º da Portaria MF nº 58/2006:

Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, 111, da Lei nº 8.112, de 1990, bem assim o entendimento da SRF expresso em atos normativos.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la.

No caso, a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% pela falta de recolhimento dos tributos está prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. Este dispositivo legal não foi declarado inconstitucional em decisão proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), ou não teve sua aplicação suspensa por Resolução do Senado Federal ou, ainda, não foi considerado inconstitucional em súmula vinculante do STF nos termos do art. 2º da Lei nº 11.417/2006. Logo, sua aplicação é obrigatória por parte deste colegiado.

Ainda em relação à multa de ofício, o sujeito passivo alegou que esta sendo majorada em função do tempo, o que desvirtua a sua função punitiva.

É devido esclarecer que a punição tem um percentual único, de 75%, que não varia em função de transcurso de prazo para a sua liquidação. O legislador, visando incentivar o pagamento sem a instauração de contencioso, resolveu dar benefício de REDUÇÃO da multa para o pagamento ou parcelamento do crédito constituído dentro do prazo de trinta dias da ciência do lançamento: Não há, pois, a majoração da multa em função do tempo conforme alegado.

Ultrapassadas as questões levantadas pelo sujeito passivo relativamente ao processo de consulta, aos juros e multa de mora, à multa de ofício, passo a apreciar se os serviços prestados por ele se enquadram na normatização vigente à época dos fatos geradores.

Consoante a análise constante do tópico anterior deste voto, o lançamento realizado posteriormente à publicação do ADI RFB nº 19, ainda que referente a período de apuração anterior à sua entrada em vigor, deve seguir suas instruções para fins de identificar se as atividades da empresa se enquadravam como serviços hospitalares, fazendo jus à aplicação do coeficiente de presunção de 8% previsto no art. 15 da Lei nº 9.249/95 (12 % para CSLL - art. 20 da mesma lei).

No caso do lançamento não ter sido, realizado utilizando como fundamentação legal o ADI RFB nº 19, mas sim as IN anteriores ao referido ato (no caso IN SRF nº 306/2003, 480/2004 e 539/2005), a referida análise concluiu ser necessário verificar se a motivação dada pela autoridade fiscal para o não enquadramento como serviço hospitalar e, por conseguinte, para a aplicação do coeficiente de presunção de 32%, consta também do ADI.

É o que passo a fazer.

O ADI RFB n.º 19/2007 estabeleceu o que são considerados serviços hospitalares para fins de aplicação do art. 15 da Lei n.º 9.249/95 da seguinte forma:

***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 n.º 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.

(Grifei)

Extraí-se do ato normativo interpretativo mencionado que para os serviços prestados por pessoa jurídica de assistência à saúde, qualidade esta que a autoridade fiscal não contestou em relação ao contribuinte, poderem ser considerados como serviços hospitalares, o estabelecimento deve dispor de uma estrutura física e de equipamentos (ou seja, material) que permita internação de pacientes no próprio estabelecimento, a realização de cirurgias e/ou parto, bem assim a realização de serviços de laboratório e radiologia. Na espécie, o sujeito passivo não possui a estrutura física pretendida na norma, prestando todos os serviços de enfermagem, de fisioterapia, nutrição, de locação de equipamentos, de consultoria em assistência à saúde, de coleta de exames laboratoriais, de fornecimento de medicamentos e de acompanhamento médico na residência do paciente.

Além disso, não possui estrutura de equipamentos. Conforme listagem no informativo comercial do contribuinte à fl. 69 - verso, bem assim, pesquisa efetuada pela autoridade fiscal no sítio da empresa na internet, às fl. 72/75, os equipamentos utilizados e fornecidos aos clientes são cama e colchão hospitalares, cadeira de rodas, andadores, cadeira higiênica, oxigênio, equipamentos de respiração artificial, oxímetro, nebulizador e alguns outros. Percebe-se que são equipamentos de menor custo se comparados com os equipamentos necessários em uma estrutura hospitalar, tais como os equipamentos cirúrgicos, de UTI e de radiologia mencionados na norma.

Então, conclui-se que a motivação apresentada pela autoridade fiscal para o não enquadramento dos serviços prestados pelo contribuinte como hospitalares - falta de estrutura física e de equipamentos - também está presente no ADI RFB n.º 19/2007. Portanto, havendo previsão normativa para os requisitos considerados pelo Auditor Fiscal, e estando devidamente comprovada nos autos a falta de atendimento a estes requisitos, é devido considerar procedente o lançamento pela falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL em virtude de aplicação errada do coeficiente de presunção.

Diante de todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário constituído.

Cientificada da decisão de primeira instância em 02/06/2010, inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 02/07/2010.

Em sede de recurso, a contribuinte apresentar os seguintes argumentos, separados por tópicos:

- i. **“A SOLUÇÃO DE CONSULTA FAVORÁVEL VINCULA A ADMINISTRAÇÃO ATÉ QUE O CONTRIBUINTE SEJA NOTIFICADO DA MODIFICAÇÃO DE ENTENDIMENTO (ART. 48, §12, DA LEI Nº 9.430/96”**. Neste tópico, o contribuinte reitera que estava amparado pelo processo de consulta n.º 11080.102980/2003-17. Argumenta que ao realizar o procedimento pretendia obter segurança jurídica, e que a jurisprudência do CARF tem reiterado que a resposta dada à consulta, “seja ela CERTA ou ERRADA”, vincula a administração. Aduz que a mudança de entendimento por parte da administração somente terá efeito após a notificação do contribuinte quanto ao teor da nova orientação, aplicando-se apenas para fatos geradores futuros, fundamentando no Art. 48, §12, da Lei n.º 9.430/96, e no Art. 14, §6º da IN RFB n.º 740/2007.
- ii. **“OS AGENTES ADMINISTRATIVOS ESTÃO OBRIGADOS A SEGUIR AS ORIENTAÇÕES ESTABELECIDAS PELA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO”**. Neste tópico, argumenta que, se é titular de norma individual e concreta veiculada via solução de consulta, não poderia o auditor fiscal lavrar o auto de infração, divergindo da orientação estabelecida pela própria administração.
- iii. **“INCOMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL OU DO SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL PARA DECLARAR A INEFICÁCIA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA”**. Aqui o contribuinte alega que a competência para declarar a ineficácia da solução de consulta é do órgão regional da Secretaria da Receita Federal, na forma do Art. 48, §1º, da Lei n.º 9.430/96, e que como a consulta não fora declarada ineficaz, deveria ser reputada como válida.
- iv. **“DA REVOGAÇÃO DA IN SRF Nº 306/2003: INEXISTÊNCIA REPERCUSSÃO NO CASO CONCRETO”**. Neste tópico, o contribuinte frisa que a sua caracterização como serviços hospitalares não fora em decorrência da IN/SRF n.º 306/03, ou de Atos Declaratórios Interpretativos expedidos pela RFB, mas dos artigos 15 e 20 da Lei 9.249/95. Alega, ainda, que a jurisprudência do STJ esclarece que os serviços hospitalares não necessariamente devem ser prestados no interior do estabelecimento hospitalar, à vista dos REsp 957.855/RS e REsp n.º 941.465/PR.
- v. Subsidiariamente, a recorrente alega os mesmos argumentos da Impugnação, quais sejam: **“IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA E DE JUROS DE MORA”**, **“REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO A PATAMAR DENTRO DOS LIMITES DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE”**, **“MULTA PROGRESSIVA”**, **“INAPLICABILIDADE DA SELIC”**.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto n.º 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

A controvérsia da presente lide versa basicamente sobre o enquadramento da contribuinte na exceção prevista no Art. 15, §1º, III, alínea “a”, da Lei n.º 9.249/95, para que possa gozar dos percentuais reduzidos de presunção do Lucro Presumido de IRPJ e CSLL, nos coeficientes de 8% e 12% respectivamente.

Como relatado, a contribuinte reitera que estava amparada pela Solução de Consulta n.º 102, de 23 de abril de 2004, na qual a autoridade fiscal entendeu pela possibilidade de aplicação dos percentuais reduzidos de presunção para a prestação de serviços do hospitalares a domicílio, e desde que atendidos os requisitos incluídos no ADI SRF n.º 18/2003. Alega ainda que esta consulta teria caráter vinculante, com fundamento no Art. 48, §12, da Lei n.º 9.430/96.

Inicialmente, entendo que a presente solução de consulta não possui caráter vinculante, isto com fulcro no próprio dispositivo legal apontado pela recorrente. Isto porque, a solução de consulta fora emitida quando da vigência da IN SRF n.º 306/2003, que fora posteriormente revogada pela IN SRF n.º 480/2004, publicada no DOU no dia 29/12/2004.

Assim, o próprio §12, do Art. 48, da Lei n.º 9430/96, prevê que se a administração alterar o entendimento nela expresso, poderá atingir os fatos geradores após a publicação pela imprensa oficial. Vejamos:

Art.48.No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

(...)

§12.Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consulente **ou após a sua publicação pela imprensa oficial.**

Contudo, apesar de rejeitar o caráter vinculante da solução de consulta, coadunado com a contribuinte, quanto a falta de segurança jurídica no presente caso.

Vejamos.

A contribuinte visando adequar-se à legislação tributária, e gozar do percentual de redução, realiza procedimento de consulta em 30 de dezembro de 2003, tendo obtido resposta favorável a sua atividade em 23 de abril de 2004. Entretanto, sem nenhuma alteração legislativa, a administração simplesmente muda o seu entendimento de 29 de dezembro de 2004, alterando as “regras do jogo” nas vésperas do ano-calendário 2005 (objeto da autuação).

Como deveria proceder a contribuinte? Realizar uma nova consulta a cada vez que a administração mudar o entendimento do que se trata serviços hospitalares? Conceito este que é extremamente subjetivo!

Cumprе ressaltar que para o ano-calendário, objeto da autuação, o Art. 15, §1º, III, alínea “a”, da Lei nº 9.249/95, estava vigente em sua redação originária, no qual o legislador não delimitou qualquer requisito para atendimento do que seriam serviços hospitalares.

Havia, portanto, uma grande polêmica sobre quais atividades poderiam ser enquadradas como “serviço hospitalar”, e quais os requisitos que os contribuintes deveriam atender para que fosse aplicado o coeficiente reduzido.

A Lei nº 11.727/2008, então, promoveu uma alteração na alínea “a” acima transcrita, que passou a conter a seguinte redação:

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).

Todavia, os fatos debatidos nesse processo são anteriores a esta alteração legislativa, mais precisamente refere-se ao ano-calendário 2005; logo, aplica-se a redação original da Lei 9.249/1995.

A controvérsia sobre quais atividades poderiam ser enquadradas como “serviço hospitalar”, e quais os requisitos que os contribuintes deveriam atender antes da citada alteração

legislativa, foi solucionada pelo STJ no REsp 1.116.399/BA. A ementa do mencionado acórdão segue transcrita:

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 543C 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 951.251PR, 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 543C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.

Portanto, 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*”.

Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

Ademais, recentemente, foi editada a Súmula CARF nº 142, pela qual extrai-se o mesmo racional:

Súmula 142

Até 31/12/2008 são enquadradas como serviços hospitalares todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, mesmo eventualmente prestadas por outras pessoas jurídicas, excluindo-se as simples consultas médicas.

Assim, a resolução de casos como o ora analisado restringe-se à comprovação de que as atividades desenvolvidas pela recorrente atenderiam, de forma objetiva, aos pressupostos delineados pelo STJ e se enquadrariam como serviços hospitalares.

No caso em exame, entendo que a atividade exercida pela contribuinte, qual seja, a prestação de serviços de saúde à domicílio (*home care*), equiparava-se a serviços hospitalares pela legislação até então vigente, conforme constante no relatório de atividade fiscal (e-Fls. 97 a 118):

7. SERVIÇOS PRESTADOS PELA FISCALIZADA

Examinando o material de publicidade da fiscalizada (fls. 68/71), verifica-se que os **serviços prestados** constituem-se, essencialmente, de assistência médica e de enfermagem, nutrição domiciliar, locação de equipamentos, atendimento de fisioterapia e fonoaudiologia, atendimento à gestante, atendimento pediátrico, coleta de materiais para exames laboratoriais, consultoria em assistência à saúde fora do ambiente hospitalar e monitoramento de doenças crônicas, serviços esses prestados **nas residências dos pacientes**.

Verifica-se, no referido relatório, que os argumentos que rejeitaram o enquadramento da contribuinte são extremamente frágeis e subjetivos, baseando-se em meras especulações de que seus custos não se equiparam a de um hospital. Vejamos:

Analisando a resposta da fiscalizada constata-se que a exemplo das informações do material de publicidade da fiscalizada (fls. 68/71) os serviços prestados constituem-se, basicamente, de assistência médica e de enfermagem, nutrição domiciliar, locação de equipamentos, atendimento de fisioterapia e fonoaudiologia, atendimento à gestante, atendimento pediátrico, coleta de materiais para exames laboratoriais, consultoria em assistência à saúde fora do ambiente hospitalar e monitoramento de doenças crônicas. Os serviços são prestados efetivamente nas residências dos pacientes.

Consultando o site da empresa na Internet (fls. 72/75), identificamos que os principais equipamentos disponibilizados aos pacientes para locação constituem-se fundamentalmente de cadeiras, andadores, camas hospitalares, colchões, nebulizadores, concentradores de oxigênio e respiradores.

Constata-se, ainda, que embora sejam essenciais para alguns pacientes, tais equipamentos são de fabricação modesta e de baixo custo de aquisição.

Não podemos comparar os equipamentos ora mencionados com equipamentos complexos existentes em hospitais que exigem investimentos significativos para sua aquisição.

Ademais, verifica-se no relatório fiscal, que o outro argumento que sustentou a autuação foi a de que a contribuinte não possuía estrutura física de um estabelecimento hospitalar. Vejamos:

Conforme ficou demonstrado no presente relatório, a fiscalizada que **presta unicamente atendimento domiciliar nas residências dos pacientes em nenhum momento comprovou que possuiu a estrutura física de estabelecimento hospitalar prevista nas Instruções Normativas SRF n.ºs 306/2003, 480/2004 e 539/2005.**

Portanto, os **serviços prestados** pela fiscalizada, **embora relacionados com assistência à saúde não podem ser caracterizados como de estabelecimentos hospitalares**, pelas razões apontadas neste relatório.

Contudo, como já visto acima, tal argumento já fora rechaçado pelo REsp 1.116.399/BA, do STJ, que decidiu que não necessariamente os serviços devem ser prestados no interior do estabelecimento hospitalar.

Por todo exposto, entendo por reconhecer que a atividade exercida pela autuada inclui-se no conceito de "serviços hospitalares" a que alude o art. 15, § 1º, III, "a" da Lei nº 9.249/95, em sua redação original, daí porque o coeficiente de presunção incidente sobre as receitas dessa atividade é de 8% para IRPJ e 12% para CSLL, razão pela qual o auto de infração não deve ser mantido.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves