



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

**Processo n°** 11080.904034/2012-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1801-002.232 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2015  
**Matéria** IRPJ/CSLL - Lucro Presumido - Alíquota aplicável  
**Recorrente** Clínica Traumatológica Moinhos de Vento Sociedade Simples LTDA-EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. ALÍQUOTA DA BASE DE CÁLCULO A SER APLICADA.

As alíquotas do art. 15 da Lei nº 9.249/95 (seja aquela prevista no *caput* ou aquelas outras previstas em seus incisos) visam, através de uma presunção, fixar aproximadamente o lucro do contribuinte. O legislador está presumindo que o lucro de determinadas atividades gira em torno das alíquotas por ele fixadas. Quanto aos serviços hospitalares, especificamente, apenas as simples consultas médicas é que não devem ser tributadas com a base de cálculo calculada à alíquota de 8%, pois demandam tão somente um esforço intelectual, sendo razoável presumir que tais serviços possuem uma margem de lucro próxima de 32%. Todos os outros serviços médicos enquadram-se na hipótese excepcional do art. 15, III, a, da Lei nº 9.249/95, pois, para serem prestados, demandam um custo maior e, portanto, é razoável que se presuma terem uma margem de lucro menor, mais aproximada a 8% que a 32%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

ANA DE BARROS FERNANDES WIPPRICH - Presidente.

(assinado digitalmente)

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

Autenticado digitalmente em 25/02/2015 por FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA, Assinado digitalmente em 05/03/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

FERNANDO DANIEL DE MOURA FONSECA - Relator.

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

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Clínica Traumatológica Moinhos de Vento Sociedade Simples LTDA-EPP contra o acórdão de nº 03-57.451, prolatado pela 4ª Turma da DRJ de Brasília/DF, que manteve integralmente o despacho decisório objeto de discussão nestes autos.

Neste processo, discute-se a não homologação da PER/DCOMP de nº 12987.05356.211209.1.3.04-0050 (fls. 24-27), transmitida pela Recorrente e por meio da qual se pretendia compensar crédito de IRPJ com débitos de COFINS.

A Receita Federal, através do despacho decisório de fl.22, deixou de homologar a compensação alegando que o valor recolhido através do DARF (R\$11.785,08) havia sido integralmente consumido para quitação do débito de IRPJ referente ao primeiro trimestre de 2008, declarado na DCTF da Recorrente (fl. 36).

Em sua Manifestação de Inconformidade (fls. 02-07), a Recorrente requereu a reforma do despacho decisório alegando que o valor declarado como débito de IRPJ referente ao primeiro trimestre de 2008 (fl. 36) teria sido calculado equivocadamente com a base de cálculo presumida de 32%, quando deveria ter sido calculado com a base de 8%, já que a Recorrente presta serviços hospitalares e, por isso, se enquadraria na hipótese excepcional do art. 15, III, a, da Lei nº 9.249/95.

Ao conhecer das razões da Recorrente, a 4ª Turma da DRJ de Brasília/DF, através do acórdão ora recorrido (fls. 60-67), manteve o despacho decisório alegando em síntese que:

(i) “para serem considerados serviços hospitalares, as atividades dos contribuintes que desejem usufruir do benefício legal de redução de alíquota, em face da orientação traçada pela Administração Tributária, devem atender cumulativamente todas às exigências e/ou requisitos previstos nos atos normativos, transcritos em linhas pretéritas, devidamente comprovada mediante documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal”; e que

(ii) ainda que a Recorrente tivesse cumprido todas as exigências e requisitos, “a manifestante antes de apresentar os Per/Dcomp, nas hipóteses em que admitidas pela legislação tributária de regência, deveria ter retificado em tempo hábil suas declarações (DCTF e DIPJ), cuja competência para apreciá-las é do Delegado da Receita Federal de jurisdição do sujeito passivo.”

Sustentou ainda a DRJ que a jurisprudência judicial acostada pelo Recorrente em sua manifestação de inconformidade não teria o condão de vincular aquele órgão administrativo e que, por isso, ela deveria se manter vinculada aos atos normativos editados pela Receita Federal do Brasil.

Irresignado com essa decisão, o Recorrente apresentou o recurso voluntário ora analisado (fls. 71-78), que apenas reitera os termos da sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Fernando Daniel de Moura Fonseca

Conheço o recurso voluntário, pois tempestivo.

Antes de analisar especificamente o caso dos autos, é importante fazer uma breve consideração acerca do art. 15 da Lei nº 9.249/95, cuja redação vale ser transcrita:

*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:*

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*II - dezesseis por cento:*

*a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;*

*b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;*

*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;*

*b) intermediação de negócios;*

*c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;*

*d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).*

*§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

*§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.*

*§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.*

Da leitura do artigo percebe-se claramente que a intenção da norma é fixar uma regra geral de aferição da base de cálculo no lucro presumido: aplicação de 8% sobre a receita bruta.

Em seus incisos, o art. 15 estabelece algumas exceções a essa regra. Caso a atividade dos contribuintes se enquadre nos incisos, a regra geral é afastada e a base de cálculo do lucro presumido deve ser aferida de acordo com as alíquotas excepcionais (previstas nos incisos).

E aqui é importante fixar uma premissa de extrema importância: as alíquotas do art. 15 (seja aquela prevista no *caput* ou aquelas outras previstas em seus incisos) visam, através de uma presunção, fixar aproximadamente o lucro do contribuinte. O legislador está presumindo que o lucro de determinadas atividades gira em torno das alíquotas por ele fixadas.

Ou seja, para a venda a varejo de gasolina, o legislador presume que o lucro da atividade gira em torno de 1,6% (inciso I acima transcrito); para a atividade de transporte (exceto a de transporte de carga), presume-se que o lucro gira em torno de 16% (inciso II acima transcrito); para os serviços em geral, presume-se que o lucro gira em torno de 32% (inciso III acima transcrito). É exatamente por isso que essa sistemática de cálculo é denominada lucro presumido (com a devida vênia por estar, aqui, dizendo o óbvio).

No entanto, essa presunção feita pelo Legislador não é aleatória. O Congresso Nacional não fixou essas alíquotas por puro arbítrio. A fixação é precedida de rigoroso estudo que indica as margens de lucros ordinárias de determinadas atividades.

Se a fixação desses percentuais não obedecesse a um critério científico, o Legislativo estaria afrontando a isonomia entre os contribuintes, pois, por exemplo, qual seria o motivo de o transporte de carga possuir um lucro presumido inferior (8%) às demais espécies de transporte (16%) – conforme inciso II acima transcrito?

Não há outra resposta senão esta, que é óbvia: porque o serviço de transporte de cargas demanda um custo maior para ser prestado (carretas mais sofisticadas; normalmente percorrem trajetos maiores; motoristas mais qualificados e etc).

No caso dos serviços (que possuem o maior lucro presumido – de 32% – e onde o Fisco pretende enquadrar a Recorrente), nota-se que eles possuem uma presunção de terem uma maior margem de lucro, exatamente porque não possuem um custo tão elevado, pois demandam, na maioria das vezes, “insumos” de natureza intelectual.

Veja-se que as alíneas ‘b’, ‘c’ e ‘d’ do inciso III (que fixa a alíquota de 32%) elencam exclusivamente serviços que giram em torno da capacidade intelectual de seu prestador: (b) intermediação de negócios; (c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; (d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

O custo dessas atividades é relativamente baixo, e é exatamente por isso que o Legislador presumiu que a margem de lucro obtida é bastante superior às demais atividades (32%).

Pois bem, voltando para o caso específico destes autos, o que aqui se discute é se a atividade desenvolvida pela Recorrente se enquadraria no conceito de “serviços hospitalares”, previsto na alínea ‘a’ do inciso III do art. 15 da Lei nº 9.249/95. É que tais serviços, como se nota, têm seu lucro presumido através da regra geral de 8% da receita bruta, pois o Legislador presumiu que os serviços hospitalares possuem um custo superior àqueles serviços simplesmente intelectuais, pois necessitam, para serem desempenhados, de ativos de valor expressivo.

O STJ já se debruçou sobre a matéria e, decidindo a questão na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, consignou que somente meras consultas médicas é que não deveriam ter seu lucro presumido em 8% da receita bruta que gerar:

DIREITO PROCESUAL CIVL ETRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 53 e 468 DO CP. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/5. IRPJ ECSL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESÃO "SERVIÇOS HOSPITALRES". INTERPETAÇÃO OBJETIVA. DESNECSIDADE DE ESTRUTRA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO. ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CP.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/5, par fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSL. 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 do paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, §1º, inciso I, da Lei 9.249/05, 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 característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas natureza

do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos depósitos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisito não previsto em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita 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 9.249/05, 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 promoção da saúde", de sorte que, "em rega, 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 9.249/05 não se refere a toda recita 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 9.249/5.

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.

Percebe-se que o STJ estabeleceu um critério seguro para a aplicação do conceito de "serviços hospitalares": será serviço hospitalar todo aquele que se referir à assistência à saúde e que não se resumir a simples consultas médicas.

Muito embora a fundamentação adotada pelo STJ tenha sido diversa da que aqui está sendo exposta, a sua conclusão se enquadra perfeitamente no critério aqui utilizado, pois é fácil notar que as consultas médicas são serviços eminentemente intelectuais, que não exigem um custo considerável para serem prestados. Exigem tão somente um consultório e o conhecimento médico. Portanto, para as simples consultas é razoável que se presuma que elas gerem um lucro maior (32%).

Pois bem, no caso da Recorrente, percebe-se do seu contrato social que ela é uma sociedade empresária que "*tem por objetivo a clínica de traumatologia, serviços médicos e de raio 'X', sendo que as cirurgias serão realizadas em hospitais*" (fl. 11).

Nota-se, portanto, que o objeto social da Recorrente está intimamente ligado à assistência à saúde. Parece também que o objeto social da Recorrente não se resume a simples consultas médicas, mas também a exames traumatológicos e exames de imagem (raio X) – vale destacar que esta última atividade está, inclusive, expressamente prevista na alínea "a" do inciso III do art. 15 da Lei nº 9.249/95 como "imagenologia".

Processo nº 11080.904034/2012-91  
Acórdão n.º **1801-002.232**

**S1-TE01**  
Fl. 85

---

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Daniel de Moura Fonseca - Relator

CÓPIA