



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

Processo n° 12861.000080/2008-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1802-002.232 – 2ª Turma Especial
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria CSLL
Recorrente ABUD SERVIÇOS RADIOLÓGICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

SERVIÇOS HOSPITALARES. LUCRO PRESUMIDO. MARGEM DE LUCRO PRESUMIDA. TRIBUTAÇÃO.

A expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.249/95, com a aplicação reflexa à CSLL através do art. 20 do mesmo diploma deve ser interpretada de forma objetiva, ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte, porquanto a lei, ao conceder o menor percentual estimado de lucro, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Junqueira Carneiro Leão - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Henrique Heiji Erban, Marciel Eder Costa, José de Oliveira Ferraz Correa, Nelson Kichel.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente, mantendo o crédito tributário exigido.

No procedimento instituído pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.09.00-2007-00802-0, em desfavor da contribuinte, submetida à sistemática de tributação pelo lucro presumido, foi lavrado o auto de infração (fls. 3/15) que lhe exigiu Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 215.502,74, acrescida de R\$ 161.627,01 de multa de ofício e R\$ 83.448,80 de juros de mora, relativa aos anos-calendário de 2004 a 2006.

O lançamento teve por base suposta apuração incorreta do tributo, cuja base de cálculo fora obtida pela alíquota de 12% sobre a receita bruta, quando a Lei nº 10.684/2003 estabelece que a alíquota é de 32%. Segundo consta do relatório, do valor do tributo apurado com aplicação da alíquota de 32% foram deduzidas as importâncias recolhidas nos respectivos períodos, conforme detalhado em planilhas (fls. 18/19).

Intimada, a contribuinte ingressou com a impugnação (fls. 80/97) com alegação de que se trata de sociedade empresária com corpo de empregados e profissionais da área médica, situada em ambiente físico que atende aos requisitos exigidos pela Anvisa para caracterizá-la como estabelecimento de assistência à saúde, o que permite seu enquadramento como prestadora de serviços hospitalares, conforme as regras da Instrução Normativa RFB (IN RFB) nº 480/2004, com a redação dada pela IN RFB nº 539/2005.

Segundo alegou sua caracterização como serviço hospitalar está baseada na conjunção dos seguintes fatores:

- a) composição societária;
- b) natureza dos serviços prestados;
- c) estrutura física de seu estabelecimento.

Em vista de que o Sistema de Informação em Vigilância Sanitária (Sivisa) expediu licenças de funcionamento para atividades de atendimento hospitalar, serviços de diagnóstico por imagem e serviços de tomografia, e o enquadramento junto ao CNPJ registra a atividade de atendimento hospitalar, a impugnante foi reconhecida como estabelecimento hospitalar.

Alegou que conta com participação direta de médicos, contratados para prestação de serviços médicos hospitalares, o que a caracteriza como sociedade empresária.

Arguiu que dispõe de cinco leitos de atendimento hospitalar, com estrutura para atendimento de pacientes em caráter de emergência, com equipamentos de suporte para os

respectivos procedimentos. Seu estabelecimento está sediado no hospital Irmandade de Misericórdia de Sertãozinho e é responsável por todos serviços de radiologia e diagnóstico por imagem da entidade. Dedicar-se à prestação de assistência à saúde, conforme definido na Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) nº 50/2002, da Anvisa.

Citou soluções de consulta proferidas por unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil, além de jurisprudência administrativa.

Requeru a realização de prova pericial mediante elaboração de laudo técnico confeccionado por profissional independente e devidamente habilitado, nos termos do documento que anexou.

Ao final requereu acolhida à sua pretensão com o reconhecimento da improcedência do auto de infração e a extinção do crédito tributário.

Vindos os autos para julgamento, prolatou-se despacho (fls. 891) com vistas a intimar a contribuinte a apresentar:

a) cópia da alteração contratual que modificou sua natureza jurídica de sociedade simples para sociedade empresária;

b) cópia do Livro de Registro de Empregados; c) cópia das autorizações de funcionamento a que se refere o § 1º do art. 27 da IN 480/2004, com a redação da IN 539/2005.

Além do que consta anteriormente, registra o despacho que os assentamentos no livro de registro e as autorizações da vigilância sanitária deveriam ser contemporâneos ao período lançado e que a contribuinte deveria informar se ingressou com ação judicial com objeto semelhante ao da questão tratada no presente processo.

Intimada, a contribuinte apresentou o arrazoado de fls. 896/9 com diversos documentos. Informou que:

a) em face de alteração contratual fora convertida em sociedade empresária;

b) apresentava livro de empregados, o que comprovaria ser sociedade que emprega pessoas na consecução de seus objetivos;

c) juntava cópias das autorizações de funcionamento expedidas pelos órgãos de vigilância sanitária;

d) juntava cópia do comprovante de inscrição no CNPJ que atestaria sua atividade como atendimento hospitalar.

Colocou-se à disposição para realização de diligência em seu estabelecimento com vistas à comprovação de que efetivamente exerce atividade de atendimento médico-hospitalar, ao mesmo tempo em que pleiteou fosse avisada com antecedência para possibilitar o acompanhamento dos agentes envolvidos na diligência.

Por fim, reiterou seu pedido de reconhecimento do direito à tributação benéfica, com análise da prova pericial produzida e anexada à impugnação, elaborada por profissional independente, e a exoneração do crédito tributário lançado.

A DRJ de Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a impugnação, consubstanciando sua decisão na seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

Ementa:

PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS.

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário que o empresário ou a sociedade empresária ostentem caráter empresarial, atividades desenvolvidas e estrutura física do estabelecimento em consonância com a legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Dessa decisão da qual tomou ciência em 15/03/2013, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 11/04/2013.

No Recurso alega em apertada síntese que o acórdão:

- 1 – distorce o conceito de responsabilidade técnica pelos serviços médico-hospitalares prestados pela Recorrente;
- 2 – distorce o teor das Licenças de Funcionamento de fls. 158/172 e fls. 789/801;
- 3 – que não foi apreciada a prova técnica produzida pela Recorrente;
- 4 – que foi desconsiderada a classificação legal da Recorrente como sociedade empresária limitada, disciplinada pelo Código Civil e subsidiariamente pela Lei nº 6.404/76 (Lei das SA's);

No mais reitera as alegações anteriores e pugna pelo provimento do seu Recurso Voluntário ou, alternativamente, pela conversão do julgamento em diligência.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Relator.

O Recurso é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

A presente lide consiste na interpretação da Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto que entendeu que a contribuinte, optante pelo lucro presumido, deveria utilizar o percentual de lucro de 32% sobre sua receita bruta de prestação de serviços hospitalares, portanto divergente do percentual de 12%, o qual a contribuinte utilizou entendendo ser pertinente às suas atividades.

De acordo com o entendimento da fiscalização, a Lei nº 10.684/2003 criou a alíquota de 32% para a apuração da CSLL para as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido, enquadradas na mesma situação da contribuinte, embora a mesma tenha continuado a utilizar a alíquota de 12%.

Vejamos o diploma legal em questionamento:

“Art. 22. O art. 20 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1o do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

Parágrafo único. A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres.” (NR)

Passo portanto a análise do mérito. Para tanto colaciono o dispositivo questionado, constante da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III

do § 1o do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)”

Reproduzindo também o dispositivo referente ao IRPJ, o qual ampara a
CSLL:

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

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

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

Como de plano se observa, a Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, promoveu alteração no sentido de adicionar atividades específicas no rol de exceções à aplicação da alíquota de 32%, sem adicionar contudo, os serviços radiológicos.

Ocorre que tal alteração não afeta o caso em tela em virtude de:

(I) não servir de caráter expressamente interpretativo para o termo “serviços hospitalares”, fato que poderia ensejar a retroatividade nos termos do art. 106, I, do Código Tributário Nacional; e

(II) vir após a ocorrência dos fatos geradores que lhe deram causa (anos-calendário de 2004, 2005 e 2006).

Portanto, da análise deve-se verificar o texto legal vigente à época dos fatos geradores, que era “prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares”.

Neste prisma, a Recorrente entende prestar serviços hospitalares e, nesta condição, entende que nos fatos geradores supra estaria na regra de exceção à aplicação da alíquota de presunção de lucro a 32%.

Confrontada com idêntica situação, o STJ através do REsp nº 859.574, de relatoria do Ministro Castro Meira, julgado em 23/06/2009 se pronunciou no sentido de se interpretar o termo “serviços hospitalares” objetivamente. No voto do Ilustre Ministro, que também citou precedente do decidido no REsp 951.251/PR, concluiu-se o seguinte:

... a Seção decidiu que o benefício fiscal de redução de base de cálculo foi concedido de modo objetivo, pois leva em consideração o serviço prestado e não a natureza ou estrutura do prestador. Nesses termos, definiu-se que a alíquota reduzida beneficia todos os prestadores de serviços tipicamente hospitalares – que são aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde -, independentemente da complexidade ou da estrutura para internação de pacientes.

A mens legis da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador - capacidade de realizar internação de pacientes -, mas, sim, à natureza da atividade desempenhada.

No julgamento citado, excetuaram-se, apenas, as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

Na oportunidade foram fixadas duas situações que convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possuía custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

No caso, trata-se de entidade que presta serviços de radiologia, ultrassonografia e diagnóstico por imagens dentro do Hospital Geral pertencente à Associação de Caridade Santa Casa do Rio Grande, que não possui esses serviços e, portanto, os terceiriza à recorrente.

Não se trata de simples consulta médica, mas de atividade que se insere, indubitavelmente, no conceito de “serviços hospitalares, já que demanda maquinário específico, geralmente adquirido por hospitais ou clínicas de grande porte.”

É importante deixar consignado – por sugestão do Min. Teori Zavascki no julgamento do REsp 951.251/PR – que a redução da base de cálculo somente deve favorecer a atividade tipicamente hospitalar desempenhada pela recorrente – especificamente a prestação de serviços de radiologia, ultrassonografia e diagnóstico de imagens – excluídas as simples consultas e outras atividades de cunho administrativo.

[...]

Retornando a matéria ao pleito do STJ, decidiu este pacificar seu entendimento no julgamento do REsp nº 1.116.399/BA, quando aplicou o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, representativo da controvérsia, assim ementado:

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

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

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".

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

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

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

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

7. Recurso especial não provido.

(REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 24/02/2010)

Tal decisão ainda foi consolidada pelo julgamento de Embargos Declaratórios, cuja ementa também transcrevo a seguir, por adicionar elementos interessantes, em especial, a inaplicação do conceito de “serviços hospitalares” para “consultas médicas”, vejamos:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. 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. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando o provimento jurisdicional padece de omissão, contradição ou obscuridade nos ditames do art. 535, I e II, do CPC, bem como para sanar a ocorrência de erro material.

2. A parte embargante aduz que há no acórdão embargado, basicamente, três questões a serem esclarecidas, quais sejam: (i) a atividade de consulta médica realizada no interior dos hospitais por profissionais com vínculo com a instituição deve

beneficiar-se da redução da base de cálculo?; (ii) estão (ou não) abrangidas pelo benefício fiscal as consultas médicas prestadas em consultório médico não localizado no interior do hospital, mas com prestação de serviços que não a simples consulta médica?; e (iii) as consultas médicas prestadas em consultório médico de forma exclusiva se incluem no benefício?

3. No caso dos autos, o Colegiado foi claro e preciso ao afirmar que são excluídas dos benefícios tendentes à redução das alíquotas ora pleiteadas as atividades destinadas unicamente à realização de consultas médicas, de sorte que a conclusão ora buscada pela embargante decorre da simples leitura do acórdão embargado.

4. Não obstante, a fim de dirimir quaisquer dúvidas sobre o que foi efetivamente decidido pelo colegiado, prevenir interpretações errôneas do julgado, bem como o manejo de novos aclaratórios, deve-se esclarecer que a redução da base de cálculo de IRPJ na hipótese de prestação de serviços hospitalares prevista no artigo 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95, efetivamente, não abrange as simples atividades de consulta médica realizada por profissional liberal, ainda que no interior do estabelecimento hospitalar. Por conseguinte, também é certo que o benefício em questão não se aplica aos consultórios médicos situados dentro dos hospitais que só prestem consultas médicas.

5. Ademais, por ocasião do julgamento dos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão proferido no REsp 951.251-PR, o eminente Ministro Relator afirmou que: "Não há que se estender o benefício aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico." 6. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2010, DJe 29/09/2010)

Como se observa, o entendimento jurisprudencial de “serviços hospitalares” ficou consolidado em sentido amplo, relacionando-se ao serviço prestado, e não à natureza ou a estrutura do prestador. A interpretação do dispositivo, portanto, é objetiva.

Ressalta-se que o CARF se sujeita ao definido nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, nos termos da Portaria CARF nº 256, de 22 de junho de 2009:

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.

A *contrario sensu*, a DRJ havia entendido pela aplicação temporã dos fatos geradores, à luz das Instruções Normativas vigentes a cada tempo, que vinham restringindo o conceito de serviços hospitalares, fl. 1039 a 1042:

“O alcance do referido artigo 23 da IN SRF n.º 306, de 2003, foi explicitado com a edição do Ato Declaratório Interpretativo do Secretário da Receita Federal (ADI) n.º 18, de 23 de outubro de 2003, o qual manifestou o entendimento que, para fins do disposto no artigo 15, § 1.º, III, “a”, da Lei n.º 9.249, de 1995, consideram-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

O citado ADI ainda declara que não são considerados serviços hospitalares, para fins de determinação do lucro presumido, os serviços prestados exclusivamente pelos sócios da empresa ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica dos profissionais envolvidos, a saber:

Art. 1º. Para fins do disposto no art. 15, §1º, III, "a" da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

Art. 2º. Para fins do disposto no art. 1º, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem:

*I - prestados exclusivamente pelos sócios da empresa;
ou*

II - referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.

Parágrafo único. Os termos auxiliares e colaboradores de que trata o caput referem-se a profissionais sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.

É importante registrar que a IN n. 306, de 12/3/2003, foi revogada sem interrupção de sua força normativa pela IN n. 480, de 15/12/2004, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 29/12/2004. Esta, por sua vez, inseriu o art. 27, adiante transcrito, posteriormente alterado pela IN n. 539, de 25/4/2005.

Art. 27 da IN 480, de 15/12/2004, revogado pela IN 539/2005:

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares

somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam 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.

§ 2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 – Atividades de Atendimento Hospitalar.

§ 3º São considerados pagamentos de serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, àqueles efetuados às pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, 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"); e

II - prestadoras de 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.

Art. 27 da IN 480, de 15/12/2004, com a redação que lhe deu a IN 539, de 25/04/2005:

Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

I - seguintes atribuições:

a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital dia (atribuição 1);

b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2);

c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);

II – atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).

§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

§ 2º São também considerados serviços hospitalares, para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os seguintes serviços prestados por empresários ou sociedade empresária:

I – pré-hospitalares, 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);

II – 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.

Diante do exposto, na vigência de referidos normativos, a definição de serviços hospitalares abrange aqueles prestados por empresário ou sociedade empresária que exerça uma ou mais das atribuições previstas no artigo 27 da IN SRF n.º 480, de 2004 (tratadas pela RDC n.º 50, de 2002), na redação dada pela IN SRF n.º 539, de 2005, e que possua estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da citada resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

Note-se, também, que a IN SRF n.º 480, de 2004, na redação dada pela IN SRF n.º 539, de 2005, não alterou o conceito de serviços hospitalares; que no ADI SRF n.º 18, de 2003, também há o entendimento de que os serviços hospitalares alcançavam os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias e que a IN SRF n.º 306, de 2003, dispunha sobre a necessidade de os estabelecimentos possuírem estrutura física condizente com a atividade desenvolvida.

Ademais, não se consideram serviços hospitalares aqueles prestados exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, mesmo que envolvam o concurso de auxiliares ou colaboradores sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.

Aduziu ainda, que a definição de empresário e sociedade empresária não se coaduna como elemento de empresa pela simples prestação de serviços profissionais na área médica, afastando pelas características estruturais o contribuinte da condição de estabelecimento hospitalar de que trata a lei.

Ora, como já abordado, o STJ decidiu que o termo “serviços hospitalares” deve ser analisado objetivamente. No caso, houve uma interpretação subjetiva, levando-se em conta outros fatores que não se relacionam à prestação do serviço, mas à estrutura e outras condições do estabelecimento, restringindo sua aplicação ao caso.

Neste estigma, é oportuno ressaltar que este Conselho não se submete aos Atos do Ministério da Fazenda, que é parte interessada na arrecadação, mas deve atenção ao conteúdo estabelecido por leis, decretos, tratados ou acordos internacionais, nos termos da Portaria CARF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

Assim, é de se afastar a interpretação restritiva emanada através do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, bem como, as Instruções Normativas SRF nº 306, de 12 de março de 2003, nº 480, de 15 de dezembro de 2004 e nº 539, de 25 de abril de 2005, que não se coadunam ao conceito objetivo de “serviços hospitalares” e se apegar ao precedente jurisprudencial representativo da controvérsia emanado pelo STJ supracitado.

Por derradeiro, ainda que possam haver discussões, vale colacionar decisões deste Conselho já levadas a efeito nesta matéria que consolidam a interpretação esposada:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

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

A expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva, ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo

contribuinte, porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Para a empresa que presta "serviços hospitalares", o percentual de apuração do lucro presumido sobre as receitas da atividade, para os anos de 2002 a 2005, é de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, consoante arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95.

(Acórdão nº 1202-000.584, Relator Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Segunda Câmara, Primeira Seção, julgado em 04/10/2011)

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 1.116.399BA (2009/00064810), 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.

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.

(Acórdão nº 1103-000.552, Relator Conselheiro Jose Sergio Gomes, Primeira Câmara, Primeira Seção, julgado em 04/10/2011)

Assim a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei nº 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 menor percentual estimado de lucro, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério

Processo nº 12861.000080/2008-16
Acórdão n.º **1802-002.232**

S1-TE02
Fl. 51

subjeto), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Para a empresa que presta “serviços hospitalares”, o percentual de apuração do lucro presumido sobre as receitas da atividade é de 12% para a CSLL, consoante o art. 20 do mesmo diploma legal.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Junqueira Carneiro Leão