



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13227.720028/2007-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.304 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de novembro de 2019  
**Recorrente** LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS BOM JESUS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2004

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO.

Aplica-se o percentual de presunção de 8% para cálculo do IRPJ, constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, para serviços hospitalares, sendo estes interpretados como "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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir do contribuinte a diferença dos valores relativos ao IRPJ, bem como à CSLL e das contribuições para o PIS e da Cofins, com

fundamento em omissão de rendimentos em razão de Notas Fiscais que não foram contabilizadas pela empresa, com a imposição de multa de ofício de 150%.

Além disso, a Autoridade Fiscal também apontou aplicação indevida de coeficiente de determinação do Lucro Presumido, por entender que o contribuinte utilizou, equivocadamente, os percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) aplicáveis às pessoas jurídicas que exercem atividade de serviços hospitalares, em vez do percentual de 32% que deve ser utilizado pelas demais prestadoras de serviços. Com relação a essa parte, aplicou multa de ofício de 75%.

Vale ressaltar que o reenquadramento das atividades do contribuinte, com relação aos coeficientes de presunção, baseou-se no art. 23, da Instrução Normativa SRF nº 306/2003 e art. 27, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, que regulamentaram o art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95. Ademais, a Autoridade Fiscal aplicou, de forma reflexa, o racional para cobrança do IRPJ à CSLL, cujo percentual de presunção está previsto no art. 20, da Lei nº 9.249/95. Confira-se (e-fls 358 a 365):

Conforme visto anteriormente no referido artigo legal, este coeficiente somente pode ser utilizado para prestadores de serviço quando se tratarem de serviços hospitalares. Então, há que se verificar se a empresa se qualifica como serviços hospitalares, de acordo com o regulamento vigente. Atualmente, a regulação é efetuada pela Instrução Normativa SRF no 306, de 12 de Março de 2003:

[...]Nota-se que os procedimentos considerados como serviços hospitalares são estritamente procedimentos médicos, não bastando ser exercidos em hospitais. Em nenhum momento há menção a laboratório de análises clínicas, nesta listagem exaustiva. Além disso, o Art. 27 da IN 480/2004 impõe ainda mais condições, que também não são atendidas pela empresa em questão, por se tratar de laboratório de análises clínicas, classificado no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) sob o código 8514-6.

Por outro lado, a partir da Alteração Contratual no 02, de 21 de Dezembro de 2004, o objeto social da empresa passou a ser: serviços de laboratório de análises clínicas, clínica odontológica, comércio varejista de produtos farmacêuticos alopáticos (farmácias e drogarias), comércio de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal; comércio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal; comércio varejista de artigos médicos e ortopédicos. Até então, a empresa não contava com objeto social em seu contrato social.

Nota-se que nenhum dos itens mencionados no objeto social da empresa se enquadra nos itens do Art. 23 da Instrução Normativa SRF no 306, de 12 de Março de 2003, e que as notas fiscais emitidas são apenas de prestação de serviços de análises clínicas.

Como a empresa não se qualifica como prestação de serviços hospitalares, deve ser tributada pela regra geral de prestadores de serviços, com coeficiente de 32%, e deve ser cobrada de ofício a diferença apurada.

Do mesmo modo que o imposto de renda, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido está sujeita à aplicação do coeficiente de determinação da base cálculo sobre lucro presumido de 32% para as empresas prestadoras de serviço, conforme Art. 20 da Lei no 9.249, de 26 de Dezembro de 1995.

[...]Ou seja, para a CSLL se aplicam as mesmas definições existentes para o IRPJ, motivo pelo qual a empresa deveria ter utilizado o coeficiente de determinação do lucro de 32% para as receitas declaradas também para a determinação da base de cálculo da CSLL.

O contribuinte apresentou Impugnação Parcial (e-fls. 314 a 321), a fim de questionar a cobrança da diferença dos valores recolhidos a título de IRPJ e CSLL em razão do reenquadramento pela Autoridade Fiscal do percentual utilizado para apuração dos tributos na sistemática do Lucro Presumido. Alegou, em síntese, que:

- (i) a atividade exercida pela empresa durante o período autuado era de “laboratório de análises clínicas”, que se enquadra nas alíneas “a” (patologia clínica) e “d” (anatomia patológica) do inciso V do art. 23 IN 306/2003, uma vez que consiste na “prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico”;
- (ii) os exames laboratoriais além de estarem enquadrados na citada IN, estão de acordo com o disposto na Certidão emitida pelo Conselho Federal de Farmácia em 20/07/2007 (doc. anexo à Impugnação, e-fls. 366); e
- (iii) os exames eram realizados, em sua maioria, na própria sede do Hospital Municipal Sandoval de Araújo Dantas – Jarú / RO.

Por fim, afirmou que preenche todos os requisitos para que as suas atividades sejam consideradas como de serviços hospitalares para fins de aplicação dos coeficientes de determinação de Lucro para cálculo do IRPJ e CSLL.

Sobreveio, então, a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belém- PA (DRJ), que, por unanimidade de votos, considerou o lançamento procedente em parte, conforme a ementa transcrita abaixo (e-fls. 401 a 408):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2004 LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES.

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, ainda que envolvam o concurso de auxiliares ou colaboradores, e, também, quando a pessoa jurídica, prestadora do serviço, não possuir estabelecimento e equipamentos próprios para desempenhar suas atividades.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2004 Aplica-se à CSLL o mesmo entendimento exposto para o IRPJ.

PIS E COFINS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO FATO GERADOR. VÍCIO MATERIAL.

A parte do lançamento que não observou o correto período de apuração, transformando de mensal para trimestral o período de apuração, contém vício de ordem material, portanto deve ser declarado improcedente.

Lançamento Procedente em Parte.

Contra a decisão acima foi apresentado Recurso Voluntário pelo contribuinte (e-fls. 416 a 422), ratificando as razões constantes da Impugnação, no sentido de que ele preenche todos os requisitos previstos na legislação e nos atos normativos expedidos pela RFB para que suas atividades sejam consideradas como de serviços hospitalares, tendo, pois, respaldo para aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) para apuração dos tributos sobre o lucro.

Finalmente, afirmou que serviços são prestados dentro das unidades hospitalares, “inclusive possuindo espaço físico condizente com as atividades e equipamentos de propriedade da empresa, atendendo a pacientes internos e externos, ou seja, mantendo contato direto com pacientes auxiliando na busca do diagnóstico das patologias clínicas.”

É o relatório.

## Voto

Conselheira Bárbara Melo Carneiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão por que dele conheço.

O primeiro ponto que deve ser ressaltado é que o acórdão proferido pela DRJ inovou com relação à fundamentação adotada para manutenção do lançamento. Isso, porque apontou outros motivos, que não constam do Ato de Lançamento consubstanciado no Auto de Infração, para justificar a sua manutenção.

Conforme foi relatado, a autuação foi lastreada no argumento de que a atividade exercida pelo contribuinte (laboratório de exames clínicos) não se adequava em nenhuma das atividades constantes da lista do art. 23, da IN n.º 306/2003, bem como que a atividade não se enquadrava no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1-Atividades de Atendimento Hospitalar, conforme art. 27, §2º, da IN n.º 480/2004.

Sendo assim, a Autoridade Administrativa entendeu que não era possível enquadrar as atividades do contribuinte como de “serviços hospitalares”, excepcionada da regra geral relativa aos percentuais de presunção para apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do Lucro Presumido, nos termos dos arts. 15, §1º, III, “a” e 20, ambos da Lei n.º 9.249/95.

O acórdão da DRJ, por sua vez, adotou critério diferente, justificando a manutenção do lançamento com base nos seguintes argumentos: (e-fl. 404):

Todavia, o real alcance do referido art. 23 da IN SRF n.º 306, de 2003, ficou explicitado no Ato Declaratório Interpretativo do Secretário da Receita Federal (ADI) n.º 18, de 23 de outubro de 2003, no sentido de que, para fins do disposto no art. 15, § 1º 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 referido ADI ainda declara que **não serão 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.

**[...]Assim, se entende como serviços hospitalares aqueles prestados por empresário ou sociedade empresária que exerça uma ou mais das atribuições elencadas pelo art. 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 retrocitada resolução.**

[...]No que se refere à estrutura física condizente, deve-se deixar assente que o art. 27, § 1º, da IN SRF n.º 480, de 2004, na redação dada pela IN SRF n.º 539, de 2005, esclarece que o estabelecimento de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da RDC da Anvisa n.º 50, de 2002, com suas respectivas alterações, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal, no caso não anexado pela impugnante, de promoção, prevenção, vigilância à saúde da comunidade e atendimento a pacientes externos de forma programada e continuada.

Da leitura do trecho do voto transcrito acima, verifica-se que o que a DRJ fez foi, em sede de julgamento administrativo da Impugnação do contribuinte, alterar o fundamento do lançamento.

Isso, porque baseou-se no argumento genérico de que a contribuinte não atendeu os requisitos previstos na RDC n.º 50, de 2002. Todavia, não especificou quais exatamente seriam os requisitos que teriam sido descumpridos. O único aspecto que foi mencionado é com relação à presunção de inadequação da estrutura física utilizada pela contribuinte, que não teria logrado êxito em comprovar que atendia os requisitos previstos no item 3 da Parte II da citada resolução.

Trata-se de fundamento que não consta do Ato Administrativo de lançamento, cujos motivos vinculam a Administração Tributária.

Evidencia-se, portanto, o descompasso entre a motivação do Auto de Infração e a que foi adotada pela DRJ, que inovou nos fundamentos originalmente invocados pelo fisco no ato de lançamento, apenas para justificar a sua manutenção, o que é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, sob pena de violação do princípio dos motivos determinantes das decisões administrativas, nos termos dos artigos 142<sup>1</sup> e 146<sup>2</sup> do Código Tributário Nacional.

Ora, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e depende da identificação dos elementos indispensáveis à identificação inequívoca da obrigação surgida<sup>3</sup>, entre eles a determinação da matéria tributável, com a indicação dos os critérios jurídicos adotados. Nesse sentido, confira-se os ensinamentos de Leandro Paulsen:<sup>4</sup>

***Motivação do lançamento.** Requisitos de regularidade formal. Sendo, o lançamento, o ato através do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142 do CTN, certo é que o documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente.*

Tais critérios, por sua vez, só poderão ser modificados com relação aos fatos geradores posteriores à sua introdução. Ou seja, não se admite a alteração dos critérios jurídicos no curso do processo administrativo tributário, para afetar fatos geradores que já ocorreram e já foram analisados pela autoridade fiscal em primeiro grau no ato do lançamento.

Assim, o art. 146, do CTN representa a positivação do princípio da proteção do confiança em nível infraconstitucional. Sobre o tema Igor Mauler Santiago Lessa e Donavan

---

<sup>1</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>2</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. p. 1069.

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. Ob. Cit. p. 1071.

Mazza afirmam que “[...] jamais haveria ato jurídico perfeito nas relações entre o Fisco e contribuinte caso pudesse o primeiro mudar seu entendimento e fazê-lo retroagir conforme as suas conveniências”.

Corroborar a compreensão acima o disposto no art. 149 do CTN, que estipulou a lista taxativa de hipóteses que permitem a revisão de ofício do lançamento:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Não consta entre as alternativas acima a hipótese de revisão do lançamento apenas para alteração do critério jurídico originalmente adotado pela Autoridade Administrativa no ato de lançamento.

Nesse contexto, evencia-se que a decisão proferida pela DRJ alterou a motivação originalmente consubstanciada no Auto de Infração, exercendo função para qual não possui competência. Ademais, a inovação dos fundamentos pela DRJ acarreta supressão de instância administrativa e, por conseguinte, preterição do direito de defesa do contribuinte. Isto é, modificar o fundamento determinante do lançamento obsta o direito de defesa do contribuinte, pois impossibilita que ele confronte, desde a “instância” do lançamento, os argumentos invocados posteriormente pela Delegacia de Julgamento.

Torna-se nulo, portanto, o acórdão proferido pela DRJ com relação a esse ponto, por força do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

[...]II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Nesse sentido, confirmam-se os acórdãos proferidos por esta corte administrativa:

**INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS NA DECISÃO. NULIDADE.**

É nula a decisão de primeira instância, no âmbito do Processo Administrativo Tributário, que traz novos argumentos ao lançamento, pois exerce competência que não possui.

Anulada a Decisão de Primeira Instância.

(Ac. 205-01381. Rel. Marcelo Oliveira, sessão de 02/12/2008).

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL. SOLUÇÃO DE CONSULTA COANA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA. ART. 146, CTN.**

À luz do princípio da proteção da confiança consagrado pelo art. 146, CTN, considerando que a Recorrente se respaldou em ato legítimo e presumidamente válido da Administração Pública concernente à classificação das mercadorias por ela importadas (soluções de consulta COANA), necessário afastar a exigência tributária do lançamento quanto às impressoras classificadas sob código NCM/SH 8443.32.32.

A alteração do critério jurídico realizado pela fiscalização no lançamento (alteração do código NCM a ser adotado) somente poderia ser exigido para os fatos geradores futuros.

**MOTIVOS DETERMINANTES. IMPROCEDÊNCIA. EXONERAÇÃO.**

O auto de infração está vinculado aos motivos nele descritos, nos termos do art. 50 da Lei nº 9.784/99 e do art. 10, III do Decreto nº 70.235/72. Dessa forma, a autuação não pode subsistir na parte em que o seu motivo determinante foi considerado improcedente pelo julgador de primeira instância.

Recurso Voluntário provido.

(Ac. 3402-003.970. Rel. Maria Aparecida Martins de Paula, sessão de 28/03/2017).

**NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. LEITURA CONTRARIO SENSU DO ART. 149 DO CTN.**

A leitura contrária sensu do art. 149 do CTN deixa clara a vedação quanto a alteração dos critérios jurídicos adotados no auto de infração, visto serem taxativas as hipóteses de alteração do lançamento.

**PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.**

A alteração do critério jurídico pelo acórdão de julgamento da impugnação implica em preterição do direito de defesa do contribuinte, nos termos do art. 59, II do Decreto 70.235/72, e conseqüente nulidade de decisão da DRJ.

(Ac. 3402-004.264. Rel. Maria Aparecida Martins de Paula, sessão de 28/03/2017).

Em que pese a nulidade do acórdão da DRJ, destaca-se que, nos termos do § 3º, do art. 59, do Decreto 70.235/72, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. É exatamente esse o caso em análise. Explica-se.

Conforme já foi esclarecido, o reenquadramento das atividades do contribuinte, com relação aos coeficientes de presunção, baseou-se no art. 23, da Instrução Normativa SRF nº 306/2003 e art. 27, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, que regulamentaram o art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95, para impor novas condições à fruição dos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).

Ocorre que, a redação original do artigo 15, §1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95, vigente à época dos fatos geradores, apenas excepcionava as atividades de “serviços hospitalares” do âmbito de aplicação da regra geral prevista para as atividades de prestação de

serviços. Todavia, não condicionou a sua aplicação ao cumprimento de qualquer condição ou requisito. Confira-se:

~~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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei n.º 11.119, de 2005)~~

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 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 n.º 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 n.º 11.727, de 2008)

Desse modo, as Instruções Normativas n.º 306/2003 e n.º 480/2004 excederam a legislação vigente, estabelecendo critérios não previstos em lei para tributação das sociedades que exercessem atividade de prestação de serviços hospitalares no regime do lucro presumido.

Destaca-se, nesse ponto, que as instruções normativas são atos infralegais complementares expedidos pela Secretaria da Receita Federal, que se prestam, exclusivamente, a regulamentar a sua aplicação, definindo procedimentos junto ao mencionado órgão e esclarecendo eventuais pontos. Nesse sentido, dispõe o art. 100, do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Desse modo, tendo em vista a própria natureza jurídica da instrução normativa, qual seja, “ato normativo secundário”, não é possível que ela institua, sem amparo em lei, novas condições para aplicação dos percentuais de presunção para as atividades de serviços hospitalares, previstos no art. 15, §1º, III, “a” e art. 20, da Lei n.º 9.249/95, sob pena de ser considerada ilegal.

Nesse sentido, é de ver o entendimento consolidado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, atestando que as instruções normativas são “atos normativos secundários”, e, portanto, subordinados ao determinado na lei que pretende regulamentar:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTARIO. RECURSO ESPECIAL POR OFENSA A INSTRUÇÃO NORMATIVA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INADMISSIBILIDADE.

O CONHECIMENTO DO ESPECIAL IMPÕE QUE A QUESTÃO JURÍDICA EM QUE SE FUNDA TENHA SIDO DISCUTIDA E JULGADA, NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS.

A MERA INSTRUÇÃO NORMATIVA NÃO CONFIGURA EMBASAMENTO PARA VIABILIZAR O ESPECIAL POR OFENSA A LEGISLAÇÃO FEDERAL.

A INSTRUÇÃO NORMATIVA 62/90 INSERIU, NO CONCEITO DE "APLICAÇÕES FINANCEIRAS", PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO COM O IOF, "OS DEPOSITOS VOLUNTÁRIOS PARA GARANTIA DE INSTÂNCIAS E OS DEPOSITOS JUDICIAIS", INSTITUINDO HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA NÃO DEFINIDAS EM LEI, SENDO, PORTANTO, ILEGÍTIMAS (CTN, ART. 97, I).

**A INSTRUÇÃO (COMO O REGULAMENTO), EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DEVE ESTAR SEMPRE SUBORDINADA A LEI TRIBUTÁRIA A QUAL SE REFERE EM FACE DA PROEMINÊNCIA DESTA SOBRE AQUELA, DEVENDO EXISTIR, ENTRE AMBAS, ABSOLUTA COMPATIBILIDADE.**

**EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA, É DEFESO A INSTRUÇÃO NORMATIVA, AINDA QUE TRAVESTIDA DE REGULAMENTO, INSTITUIR TRIBUTOS, DEFINIR INFRAÇÕES OU IMPOR OUTROS ENCARGOS QUE REPERCUTAM NA LIBERDADE OU NO PATRIMÔNIO DOS CIDADÃOS.**

RECURSO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

(REsp 82.547/RS, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/06/1996, DJ 01/07/1996, p. 24000)

Esta corte de julgamento também já se manifestou sobre o tema em algumas oportunidades, adotando entendimento no sentido de que, se a Instrução Normativa inovar no ordenamento jurídico, estaria a violar o princípio da estrita legalidade estabelecido no artigo 150, inciso I, da CR/88. Confira-se:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/04/1998 a 30/06/1998 CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. INSUMOS ADMITIDOS NO CÁLCULO. AQUISIÇÕES. PESSOAS FÍSICAS Em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF, é de se reproduzir o entendimento manifestado pela maioria dos membros desse Colegiado. O que, por conseguinte, cabe refletir que o crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, **ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal. Consequentemente, sobressai a "ilegalidade" da Instrução Normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96,** ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições de matéria prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS. (RESP 993164, Min. Luiz Fux). (...)

(CARF. Processo nº 13854.000217/98-99. Recurso Especial do Contribuinte. Acórdão nº 9303003.835. 3ª Turma. Sessão de 28 de abril de 2016.)

Como dito, as Instruções Normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por serem atos normativos infralegais, devem ser subordinadas às determinações legais, prestando-se, tão somente, a regulamentar o disposto na lei. É dizer, as instruções normativas constituem espécie jurídica de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam,

imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis de que devem constituir normas complementares.

Portanto, tendo em vista que o auto de infração em análise foi pautado em Instruções Normativas que extrapolaram o seu caráter meramente regulamentar, impondo condições não previstas em lei para aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12% para apuração dos tributos sobre o lucro, entendo que não pode prevalecer, devendo ser cancelado o lançamento.

Passado esse ponto, importa destacar, finalmente, que o âmbito de aplicação do artigo 15, §1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95, em sua redação original (anterior à edição da Lei nº 11.727, de 2008), já foi objeto de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 883537/RS, em sede de recurso repetitivo. Na oportunidade, os Ministros decifraram o alcance da expressão “serviços hospitalares” e fixaram a seguinte tese:

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), devendo 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.

Registre-se, ademais, que, embora o dispositivo sob exame tenha sido modificado pela Lei nº 11.727/2008, que alterou a redação da alínea “a” do inciso III do §1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95, a decisão do STJ afasta expressamente qualquer aplicação retroativa da nova redação, de modo que não são aplicáveis quaisquer novas condições introduzidas por meio da alteração legislativa. A fim de que não parem dúvidas sobre o tema, vale transcrever a ementa do acórdão proferido pelo STJ:

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)

Conforme consta do próprio acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os serviços de exames laboratoriais estão diretamente vinculados à promoção da saúde. Desse modo, tenho que a atividade exercida pelo contribuinte à época dos fatos geradores (laboratório de exames clínicos) amolda-se ao conceito de "serviços hospitalares", conforme o critério objetivo definido por aquele tribunal superior.

Ademais, esta turma já decidiu o tema no Acórdão n. 1201-002.036 (da sessão de 23/02/2018) evidenciando que a atividade de laboratório de análises clínicas, autorizando a incidência do percentual de 8% na apuração do lucro presumido.

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento com relação à parte que foi impugnada pelo contribuinte, reconhecendo o direito de aplicação dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) para apuração dos tributos na sistemática do lucro presumido, durante o período autuado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro