



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13656.720234/2010-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.188 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrente INSTITUTO DONATO DE OFTALMOLOGIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

IRPJ e CSLL. COEFICIENTE DE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES ATÉ O ANO-CALENDÁRIO DE 2008. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA.

Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1a. Seção, modificando a orientação anterior, para fins do pagamento dos tributos com coeficientes reduzidos, a expressão “serviços hospitalares”, constante do artigo 15 parágrafo 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 intenção 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).

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”. Precedente do STJ no Recurso Especial representativo de controvérsia nº 1.116.399, sessão de 13/08/2009, julgado no rito do art. 543-C do CPC/73.

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. REQUISITOS A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO DE 2009.

Na prestação de serviços hospitalares a utilização do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido reclama a presença dos seguintes requisitos, cumulativamente: a) a prestação de serviços hospitalares, assim considerados aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvam as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa n.º 50, de 2002 (exceto consultas médicas); e b) a prestadora dos serviços ser organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa.

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE OFTALMOLOGIA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes da atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos e exames complementares em oftalmologia sujeitam-se ao percentual de 8% na apuração do IRPJ no regime de tributação do lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter o lançamento somente em relação às receitas referentes a consultas médicas, nos termos da planilha contida no bojo do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

O presente processo foi alvo da Resolução n.º 1402-000.312, sob minha relatoria ainda em outro colegiado. Por oportuno, transcrevo o relatório da citada decisão, completando-o ao final:

INSTITUTO DONATO DE OFTALMOLOGIA LTDA recorre a este Conselho em face do acórdão n.º 09-48.694 proferido pela 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora que julgou improcedente a impugnação apresentada, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF).

O litígio é relativamente simples: a autoridade autuante entendeu que as atividades desenvolvidas pela recorrente não se enquadravam no conceito de serviços hospitalares, concluindo que deveria ser aplicado o coeficiente de 32% para determinação das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, e não, respectivamente, os coeficientes de 8% e 12% aplicados pelo contribuinte.

Por bem refletir os fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

Pelos Autos de Infração (AIs) de IRPJ e CSLL constituiu-se os créditos tributários nos valores de R\$ 1.149.627,45 e R\$ 346.580,59, respectivamente.

Como mote dos lançamentos, a aplicação incorreta dos coeficientes de 8% e 12% sobre as receitas da atividade, relativamente ao IRPJ e à CSLL, respectivamente, quando o correto seria 32%, consoante ainda o Termo de Constatação Fiscal – TCF.

Na impugnação intermediada por procurador constituído, as razões de defesa encontram-se articuladas; excertos abaixo:

CONCEITO DE SERVIÇOS HOSPITALARES

Solução de Divergência esta (em alusão à da Cosit, de n.º 1/2006) que está mais afinada com o que pretende a Lei em determinar o que sejam "serviços hospitalares", como se verá a seguir.

[...] não se pode perder de vista os termos do artigo 112 do Código Tributário Nacional [...]

ESTRUTURA FÍSICA COMPATÍVEL PARA O EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES COMPROVAÇÃO PELA VIGILÂNCIA SANITÁRIA

[...] em 11 de junho de 2002, a Coordenação da Vigilância Sanitária e Meio Ambiente da Diretoria Regional de Saúde de Pouso Alegre, da Secretaria de Estado da Saúde, realizou a inspeção, in loco, e, com base nos atos normativos que cita no texto do Relatório, dentre eles a Resolução RDC n.º 50, de 02.02.2002, da ANVISA, foi expedido o Alvará

Sanitário de n.º 413/11-2002, concedendo ao Impugnante habilitação para manter clínica oftalmológica com Cirurgia Ambulatorial.

[...]

O Alvará foi sucessivamente renovado, conforme consta da documentação anexada sob título "Processos de Renovação do alvará Sanitário", oportunidade em que, ano a ano, o Impugnante teve que comprovar sua adequação física e funcional para desenvolver a atividade de Clínica Oftalmológica com Cirurgia Ambulatorial.

NATUREZA JURÍDICA DA IMPUGNANTE - SOCIEDADE EMPRESÁRIA LIMITADA

Segundo a fiscalização, embora formalmente constituída como sociedade empresária, o Impugnante é, na realidade, sociedade simples. Tenta fundamentar sua afirmação em excerto do Acórdão n.º 14-31.101 da 3ª Turma da DRJ/POR, de 29/09/2010, mas, na realidade, o que sustenta sua pretensão é o fato de a Impugnante não ter no seu quadro de funcionários médicos registrados.

Ora, o fato de não ter médicos registrados como empregados não significa dizer que não existem outros médicos diferentes dos sócios trabalhando junto à clínica e realizando cirurgias.

[...]

[...] os médicos não sócios prestam serviços sem vínculo empregatício, o que significa que a atividade principal não é exercida somente pelos sócios, fato que derruba a pretensão da fiscalização.

[...]

Comprovar-se-á adiante a prestação de serviços relativos a cirurgias oftalmológicas, que se constituem em serviços de natureza hospitalar, mas para a prestação de tais serviços é óbvio que os profissionais exercem atividade intelectual e científica, sem a qual é impossível o serviço ser realizado. Na verdade, o exercício desta profissão e no caso dos autos, constitui-se em elemento de empresa, atribuindo à sociedade pleno caráter empresarial.

A afirmação da fiscalização somente tem pertinência quando se trata unicamente de clínica médica dedicada exclusivamente a consultas, sem realização de cirurgias, o que não é nem de longe o caso dos autos.

[...] foi apresentado, ainda, à fiscalização relação contendo 31 [...] empregados registrados, dentre eles uma enfermeira, duas técnicas em enfermagem e uma farmacêutica. [...] para a realização das cirurgias sempre é necessário o concurso de médico anestesista, tudo isso revelando se tratar de atividade empresarial organizada, denotando vigorosamente o caráter empresarial do Contribuinte.

PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO DE APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA

O último item a ser comprovado pelo Impugnante referido na Solução de Divergência de n.º 1/2006 é o da letra "a", que vem a ser o seguinte:

[...]

E o Impugnante desempenha a atividade constante do item 4.6 da atribuição 4, conforme descrição abaixo retirada da Resolução RDC n.º 50/2002 da ANVISA [...].

INTERNAÇÃO DE PACIENTES E ATENDIMENTO 24 HORAS

[...] em 22 de maio de 2002, foi firmado com Day Clinic S/C Ltda [...] contrato de prestação de serviços tendo por objeto a "internação de pacientes da CONTRATANTE, nos casos que se façam necessários", conforme previsto no contrato que vai aqui anexado.

Ocorre que a natureza das cirurgias, bem como a excelência na prestação de serviços da clínica praticamente não demandam procedimentos de internação, tendo havido do ano de 2002 até hoje, somente uma, em 28/02/2005, conforme recibo anexado ao citado contrato.

DA DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A APLICAÇÃO DA LEI DOS RECURSOS REPETITIVOS

[...] a decisão submetida aos termos do art. 543-C do CPC obriga que todas as demandas semelhantes de todos os outros tribunais, até mesmo do próprio STJ, sigam a decisão tomada no acórdão respectivo.

Apresentada impugnação, a turma de julgamento *a quo* julgou-a improcedente, concluindo que:

a) em relação ao caráter empresarial da pessoa jurídica: o contribuinte não possuiria caráter empresarial, haja vista não possuir médicos contratados como funcionários;

b) natureza jurídica: desde 28/02/2006 consta como objeto social no contrato social do contribuinte a “prestação de serviços relativos à clínica oftalmológica com cirurgia ambulatorial”. No cadastro junto ao CNPJ, consta como sua atividade principal o CNAE 8630-5-03 (atividade médica ambulatorial restrita a consulta). Como atividade secundária consta o CNAE 86.30-5-01 (atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos). Embora o contribuinte alegue que os códigos estão invertidos, concluiu a turma julgadora *a quo* que para ter validade tal ato deveria ter sido praticado perante o cadastro do CNPJ, embora, de todo modo, seu contrato continuasse a indicar que seu objeto social fosse única e exclusivamente a atividade médica ambulatorial restrita a consulta.

c) estrutura física do estabelecimento de assistência à saúde: citando relatórios técnicos de inspeção da Vigilância Sanitária de Poços de Calças – MG, concluiu que a falta de escadas e elevadores que comportem paciente em maca e a ausência de serviço de lavanderia implicam o não cumprimento da Resolução – RDC n.º 50, de 21/02/2002 da Anvisa.

Ante a tais elementos, concluiu que o contribuinte não preenchia os requisitos legais (antes ou após o advento da Lei n.º 11.727/2008) para se enquadrar no conceito de prestador de serviços hospitalares de que tratam os arts. 15 e 20 da Lei n.º 9.249/95.

Vê-se, assim, que para os anos-calendário de 2006 e 2007 a decisão recorrida apoia-se em inúmeras instruções normativas e ato declaratório, todos expedidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, para ao final concluir que a atividade desenvolvida pela recorrente

não se enquadrava como serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo presumida de IRPJ e de CSLL. Baseado na nova redação dada aos arts. 15 e 20 da Lei n.º 9.249/95 pela Lei n.º 11.727/2008, concluiu no mesmo sentido em relação aos anos-calendário de 2008 e 2009.

A recorrente foi intimada da decisão em 31/01/2014 (fl. 1683), tendo apresentado tempestivamente o recurso voluntário de fls. 1685-1702 em 26/02/2014.

Em resumo, eis os pontos abordados pela recorrente:

- citando as soluções de Consulta Cosit números 16 e 18, ambas exaradas em 2005, argumenta que conforme o próprio entendimento da RFB os serviços correspondentes a cirurgias realizadas em estabelecimentos de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde, em regime ambulatorial e de hospital-dia, faziam jus à utilização dos percentuais de 8% e 12% para determinação do lucro presumido e da base de cálculo da CSLL. Cita ainda Solução de Divergência 1/2006¹;

- a recorrente preencheria todos os requisitos exigidos pela legislação e contestados pela decisão recorrida, a saber:

- possuiria estrutura física compatível para o exercício das atividades, conforme comprovariam relatórios de inspeção/laudos da vigilância sanitária municipal, e, embora em alguns desses relatórios constem

¹ PRESTADOR DE SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE LUCRO PRESUMIDO. REQUISITOS.

Considera-se prestador de serviços hospitalares, sobre cuja receita caberá a aplicação do percentual de 12% (doze por cento), para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, o estabelecimento assistencial de saúde que atender cumulativamente aos seguintes requisitos, previstos no artigo 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, com a alteração introduzida pelo artigo 1º da IN SRF n.º 539, de 2005:

a) desempenhar uma ou mais das atividades relacionadas à atribuição 'Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia', descritas nos itens 4.1 a 4.14, da Resolução (RDC) n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, da ANVISA; b) prestar os serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com a Parte II – Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 – Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC n.º 50, de 2002, da ANVISA, cuja comprovação deve ser feita por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal; e c) tratar-se de empresário ou de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresária, nos termos do Novo Código Civil.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.684, de 2003, artigo 22; Lei n.º 9.249, de 1995, artigo 15, § 1º, III, 'a'.

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

Considera-se prestador de serviços hospitalares, sobre cuja receita caberá a aplicação do percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação do lucro presumido, o estabelecimento assistencial de saúde que atender cumulativamente aos seguintes requisitos, previstos no artigo 27 da IN SRF n.º 480, de 2004, com a alteração introduzida pelo artigo 1º da IN SRF n.º 539, de 2005: a) desempenhar uma ou mais das atividades relacionadas à atribuição 'Prestação de Atendimento de Apoio ao Diagnóstico e Terapia', descritas nos itens 4.1 a 4.14, da Resolução (RDC) n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, da ANVISA; b) prestar os serviços em ambientes desenvolvidos de acordo com a Parte II – Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 – Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC n.º 50, de 2002, da ANVISA, cuja comprovação deve ser feita por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal; e c) tratar-se de empresário ou de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresária, nos termos do Novo Código Civil.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 9.249, de 1995, artigo 15, § 1º, III, 'a'; Lei n.º 10.406, de 2002, artigos 966 e 967; IN SRF n.º 306, de 2003, artigo 29; IN SRF n.º 480, de 2004, artigo 27, com a redação dada pela IN SRF n.º 539, de 2005, artigo 1º; e ADI SRF n.º 18, de 23 de outubro de 2003.

algumas observações tecidas por tal órgão, todos os alvarás foram regularmente concedidos;

- no que atine à internação de pacientes e atendimento 24 horas, anexa contrato firmado com Day Clinic S/C Ltda para prestação de serviços de internação de seus pacientes nos casos que se fizesse necessário, alegando em que em face da excelência na prestação de serviços somente em uma oportunidade isso se fez necessário (anexa recibo); anexa ainda outros documentos que demonstrariam que nos pós-operatório os médicos estariam disponíveis 24 horas ao dia em casos de emergência.

Por fim, cita decisão do STJ em recurso representativo de controvérsia (REsp 1.116.399) que firmou o entendimento de que os regulamentos emanados da Receita Federal referente ao conceito de serviços hospitalares constantes no art. 15, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.249/95 não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei, concluindo que tal dispositivo legal deve ser interpretado de forma objetiva (sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), uma vez que 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).

Por meio da Resolução 1402-000.312, converteu-se o julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem intimasse o contribuinte a discriminar a composição de sua receita bruta, **em relação a todos os períodos de apuração ora em litígio (incluindo o ano-calendário de 2009)**, determinando o montante de receitas advindas de consultas médicas e das demais receitas de atividades fim (cirurgias e exames complementares).

A autoridade fiscal deveria ainda analisar os dados fornecidos pelo contribuinte, elaborando, ao final, relatório conclusivo sobre correição das informações prestadas pela ora recorrente, cientificando o contribuinte do resultado da diligência e abrindo-lhe prazo de 30 dias para que, querendo, se manifestasse sobre seu conteúdo.

Os autos retornaram à unidade de origem e a autoridade fiscal designada para cumprir a diligência intimou o contribuinte a *discriminar* a composição de suas receitas segregando as receitas advindas de consultas médicas das demais atividades fim, relativamente a todos os períodos objeto de autuação (fls. 1746-1747).

O contribuinte atendeu à intimação e a autoridade fiscal elaborou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1809-1814. Das seis páginas do relatório, quatro foram destinadas a contrapor os fundamentos da diligência fiscal consubstanciada na Resolução nº 1402-000.312. Nas duas folhas finais, a autoridade fiscal que a discriminação realizada pelo contribuinte estaria em desacordo com a escrituração do contribuinte e com as notas fiscais emitidas, uma vez que em tais documentos não haveria qualquer espécie de segregação de origem das receitas, concluindo que o contribuinte não poderia, naquele momento processual, tentar alterar o que foi registrado por ele em sua contabilidade e que corresponde ao registro feito em suas notas fiscais, devendo o CARF manter integralmente o lançamento.

Intimado a se manifestar sobre as conclusões da diligência fiscal, o contribuinte apresentou o expediente de fls. 1819-1834 (e documentos de fls. 1835-1878) argumentando, após rebater as questões teóricas apresentadas pelo Fisco, em síntese que:

- fora intimado somente a discriminar as receitas auferidas segregando as receitas oriundas de consultas médicas das demais receitas da atividade fim

- em 50 dias, teve que identificar e analisar documentos fiscais emitidos há mais de 13 anos para cumprir o solicitado na diligência, mas a autoridade fiscal somente a intimou a discriminar as receitas, e não a comprovar tal informação com a documentação pertinente;

- realmente suas notas fiscais e registros contábeis não discriminavam as rubricas que compunham suas receitas, e a planilha elaborada veio justamente para demonstrar a segregação requerida pelo CARF;

- a autoridade fiscal simplesmente teria concluído que a divergência entre a planilha elaborada e as notas fiscais emitidas/registros contábeis – no que diz respeito à segregação de receitas – seria suficiente para manter a exigência, sem aprofundar na análise e invertendo o ônus da prova, uma vez que o lançamento foi realizado como se toda sua receita estivesse sujeita aos coeficientes de presunção de lucro de 32% para IRPJ e CSLL;

- de todo modo, em relação às notas fiscais listadas pela autoridade fiscal à fl. 1813, anexou documentação que comprovaria as informações contidas na planilha por elaborada, em especial “Relatórios de Faturas Processadas” emitidas pelos convênios médicos contendo a natureza e valor de todos os serviços oftalmológicos prestados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Desse modo, ratifico o conhecimento do recurso já realizado quando da conversão do julgamento em diligência.

2 MÉRITO

Início meu voto ratificando os termos da diligência no que diz respeito ao direito aplicável ao caso concreto.

O coeficiente de presunção do lucro dos prestadores de serviços hospitalares, durante um longo período, suscitou inúmeros debates no âmbito da Receita Federal, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no CARF e também no Poder Judiciário.

A maior discussão dizia respeito a quais atividades poderiam ser enquadradas no conceito de serviços hospitalares. Com a edição da Lei n.º 11.727/2008², e a consequente inclusão de uma série de atividades entre aquelas sujeitas à determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no lucro presumido, mediante aplicação dos coeficientes de 8% e 12%, respectivamente, tal controvérsia não mais persistiu.

No caso concreto o lançamento diz respeito aos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, logo, faz-se necessário analisar-se o lançamento antes e depois do advento da Lei n.º 11.727/2008 (somente em relação ao ano-calendário 2009 faz-se necessário analisar os efeitos do novo dispositivo legal).

FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DO ADVENTO DA LEI Nº 11.727/2008 (anos-calendário 2006, 2007 e 2008)

No caso concreto, compulsando os autos, não tenho dúvidas de que há elementos de prova suficientes a comprovar que a recorrente, **clínica oftalmológica que realiza cirurgias ambulatoriais** (fatos corroborados por inúmeros alvarás anexados a partir da fl. 655), exercia atividade que se enquadra no conceito de serviços hospitalares: possuía estrutura física, pessoal e equipamentos suficientes para tanto, e efetivamente o fez, conforme amplo acervo de prova anexado aos autos (fls. 613-1658).

Mas nem se faz necessária a análise minudente de tais elementos.

² O art. 29 de tal dispositivo legal alterou a redação do art. 15 da Lei 9.249/95, contudo, nos termos do art. 41, inciso VI, dessa mesma Lei n.º 11.727/2008, tal alteração somente produziu efeitos a partir de 01/01/2009.

Em primeiro lugar porque a própria administração tributária reconheceu que as restrições interpretativas contidas no Ato Declaratório Interpretativa 19/2007 e da Instrução Normativa 791/2007 deveriam somente ter efeitos prospectivos, não se aplicando retroativamente em face dos atos normativos anteriormente editados pela própria Receita Federal e que possuíam uma interpretação mais elástica a respeito do conceito de serviços hospitalares.

Nesse sentido foi editado o Parecer PGFN/CAT n.º 1285/2008, cujos excertos finais merecem ser reproduzidos:

47. *Ipsa facto, o Ato Interpretativo RFB n.º 19, de 2007 e a Instrução Normativa RFB n.º 791, de 2007, operam-se ex-nunc, de modo prospectivo, não podendo suscitar surpresa no contribuinte, que no pretérito se comportara de acordo com a fórmula abraçada pela Administração.*

48. *O novo entendimento que a Administração Fiscal abraça qualifica modificação introduzida de ofício, identifica critério jurídico distinto, há lançamento (ainda que suplementar), circunstâncias que são alcançadas pelo primeiro fragmento da dicção do art. 146 do Código Tributário Nacional.*

49. *O superior cânone da boa-fé, ancorado na vedação de uso retroativo de norma tributária de maior imposição, síntese de uma segurança jurídica desejada por sociedade democrática, justificam que se respeite ao contribuinte que recolheu do modo como preconizado pela Administração. Por outro lado, o Ato Declaratório RFB n.º 19, de 2007, e a Instrução Normativa RFB n.º 791, de 2007, não autorizam que se defiram pretensões de restituição ou de repetição de indébito. Não é desse assunto que tratam, e nem se tem hipótese de eventual devolução.*

50. *Conclusivamente, os atos legais aqui estudados não alcançam situações jurídicas consolidadas. São dotados, sic et simpliciter, de efeitos prospectivos. Dada a necessidade de ação uniforme, adequado que a questão seja encaminhada ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda, para análise, ponderação e eventual outorga de efeitos vinculantes, pesadas as razões aqui lançadas.*

Importante ainda destacar que tal Parecer foi aprovado pelo Ministro da Fazenda em 10/07/2008, possuindo efeito vinculante no âmbito deste Ministério (art. 42 da Lei Complementar n.º 73/1993).

Tal Parecer faz expressa menção à Instrução Normativa SRF nº 306/2003, que em seu artigo 23 enquadrava inclusive atividades médicas muito menos complexas do que cirurgias.

O Parecer menciona ainda a IN SRF nº 480/2004 e as alterações trazidas com a edição do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 19, de 2007, e da Instrução Normativa RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007, alterando o conceito de serviços hospitalares a que se refere o art. 15, parágrafo 1º, inciso III, letra “a”, da Lei nº 9.249, de 1996.

Ora, se a própria administração reconhece que os ditames de tais normas infralegais (justamente as utilizadas para fundamentar a exigência e também mantê-la no julgamento de primeira instância) possuem eficácia prospectiva, não são aptas a embasar a exigência referente a fatos geradores ocorridos antes de suas edições, conforme se observa no caso concreto.

E, veja-se, não há qualquer dúvida de que a IN SRF 306/2003, em seu art. 23, inciso II, alíneas “f”, “g”, e “h” enquadrava como serviço hospitalar a prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde *em regime ambulatorial* relativo às atividades de asseguarção à execução de procedimentos pré-anestésicos e a realização de procedimentos anestésicos nos pacientes, a execução de cirurgias e exames em regime de rotina, a emissão de relatórios médico e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas e os cuidados pós-anestésicos.

Além disso, como bem abordado pela recorrente, em 13/09/2009 o STJ no julgamento do REsp nº 1.116.399 sob o rito previsto no art. 543-C do CPC (recursos repetitivos/recurso representativo de controvérsia), firmou entendimento sobre a matéria no seguinte sentido:

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 9.249/95, 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 parágrafo 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 intenção 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 parágrafo 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 de 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. [grifos nossos]

A recorrente cita ainda o decidido pelo STJ no AgRg nos Embargos de Divergência em REsp n.º 924.433 em que, *analisando caso em que o serviço prestado era no âmbito oftalmológico*, explicitou-se que em tal hipótese aplicava-se o decidido no recurso representativo de controvérsia, o que, com a devida vênia, contrapõe por completo a argumentação da autoridade fiscal em seu relatório de diligência.

Além disso, convém relembrar que, por força do art. 62 § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF (Portaria MF n.º 343/2015), este colegiado deve

reproduzir o entendimento firmado pelo STJ no julgamento de recursos representativos de controvérsia (art. 543-C do CPC), como é o caso dos autos.

Ressalta-se ainda que as exigências infralegais estipuladas pela Receita Federal somente vieram a constar em texto de lei com o advento da Lei nº 11.727/2008, sendo aplicáveis, por óbvio para períodos de apuração ocorridos após sua vigência, como bem indica o item 4 da ementa do REsp 1.116.399.

Além disso, a matéria recentemente foi sumulada, o que implica, a teor do disposto no art. 72 do Anexo II do RICARF, observância obrigatória aos membros do CARF. Pede-se vênia para transcrever o enunciado 142 da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 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

Contudo, compulsando os autos, inclusive as DIPJ transmitidas pela recorrente, não havia sido identificada qualquer segregação entre as receitas advindas de consultas médicas e as provenientes de cirurgias (bem como as de exame complementares ou qualquer outras que não as referentes às consultas médicas). Assim, enquanto a recorrente utilizou-se dos coeficientes de 8% e 12% para determinar o lucro presumido de IRPJ e de CSLL em relação à totalidade de suas receitas, a Fiscalização agiu de maneira absolutamente oposta, tributando a totalidade das receitas mediante a aplicação do coeficiente de 32% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Tal segregação é absolutamente necessária, conforme consta no item 4 da ementa do recurso representativo de controvérsia já transcrita alhures (“ [...] 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 parágrafo 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95”).

Por essa razão, o julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 1402-000.312, conforme já relatado.

A autoridade fiscal argumentou que como a contabilidade e as notas fiscais não discriminavam as rubricas que a compunham, em especial a segregação das receitas de consultas de médicas, o lançamento deveria ser mantido em sua integralidade.

Discordo de tal entendimento. Em primeiro lugar, o ônus da prova no lançamento, em regra, é da autoridade fiscal, exceto nos casos de presunção legal.

Como a autoridade fiscal entendeu que toda a receita bruta auferida pelo contribuinte estaria sujeita aos coeficientes de presunção de lucro de 32%, a Resolução nº 1402-000.312, em homenagem à busca da verdade material, vislumbrando a hipótese de, entre as receitas auferidas pelo contribuinte, existirem algumas relativas a consultas médicas e que deveriam realmente ser tributadas com os coeficientes aplicados no lançamento, solicitou-se ao contribuinte a demonstração da segregação de suas receitas, dando-se também a oportunidade ao Fisco de se contestar as informações fornecidas pela Recorrente.

Contudo, mesmo intimando o contribuinte a somente *discriminar* suas receitas, a autoridade fiscal preferiu criticar o entendimento contido na citada na Resolução quanto ao mérito da exigência, e, no que diz respeito às informações fornecidas pelo contribuinte, simplesmente desconsiderá-la com base na escrituração contábil e notas fiscais que já estavam nos autos, e, que, portanto, já eram de conhecimento deste órgão julgador e que, se isso fosse suficiente para confirmar o lançamento, assim já o teria feito quando da conversão do julgamento em diligência.

Por outro lado, denotando elevado espírito de colaboração e boa-fé, a Recorrente não só elaborou o demonstrativo solicitado pelo CARF, como também, em resposta ao relatório de diligência fiscal, apresentou os anexos 1 a 7 de fls. 1835-1878 anexando documentação comprobatória dos dados insertos contidas no demonstrativo por elaborado a fim de cumprir a determinação deste órgão.

Compulsando a documentação apresentada, não me restam dúvidas de que o demonstrativo apresentado pelo contribuinte deve ser acatado em sua integridade.

Em relação às dez notas fiscais listadas pelo Fisco à fl. 1813 (relatório de diligência), o contribuinte apresentou provas cabais de que os valores apontados em seu demonstrativo estão embasados em informações verídicas.

Por exemplo, à nota fiscal n.º 2077, emitida em 21/02/2006, no valor de R\$ 13.027,63, no demonstrativo apresentado à Fiscalização (fl. 1762), constam as seguintes informações:

MÊS		fev/06			
DATA	Nº NF. : PACIENTE	CONSULTA	EXAMES	CIRURGIAS	TOTAL NF.S
21/02/2006	2077 SISTEMA PAULISTA DE ASSISTENCIA	R\$ 90,00	R\$ -	R\$ 12.937,63	R\$ 13.027,63

Em sua manifestação após a conclusão da diligência, o contribuinte anexou os documentos de fls. 1835-1840 contendo, não só excertos do demonstrativo apresentado anteriormente à Fiscalização e reproduzidos no parágrafo anterior deste voto, como também cópia da nota Fiscal (fl. 1837) e o denominado “Relatório de Fatura Processada” emitido pelo convênio médico contendo a natureza e valor de todos os serviços oftalmológicos prestados. Veja-se (fls. 1838-1839):



RELATORIO DE FATURA PROCESSADA.

MG FUNDOS DE CALDAS DRF SIGSPA - Sistema Integrado de Gestão do SPA

Fl. 1838

São Paulo, 08 de março de 2006

Fechamento da fatura N. NF/002077 , Dados lançados, no mes - março / 2006

Credenciado - 500039 - INSTITUTO DONATO OFTALMOLOGIA

DATA	GLIA	Assoc.	NOME	PROCEDIMENTO	QUANT.	VALOR
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	OXIGÊNIO (POR HORA)	1	6,80
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	REGISTRO AMBULATORIAL	1	3,50
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	PORTE 5	1	125,13
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	AR COMPRIMIDO POR HORA	1	4,00
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	CURATIVO ESPECIAL	1	4,50
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	FACIEMULSIFICADOR	1	33,99
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	MICROSCÓPIO CIRÚRGICO	1	23,42
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	OXIGÊNIO (POR HORA)	1	6,80
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	REGISTRO AMBULATORIAL	1	3,50
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	PORTE 5	1	125,13
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	AR COMPRIMIDO POR HORA	1	4,00
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	CURATIVO ESPECIAL	1	4,50
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	FACIEMULSIFICADOR	1	33,99
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	MICROSCÓPIO CIRÚRGICO	1	23,42
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	OXIGÊNIO (POR HORA)	1	6,80
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	REGISTRO AMBULATORIAL	1	3,50
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	PORTE 5	1	125,13
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	MICROSCÓPIO CIRÚRGICO	1	23,42
15/02/200	0060215001	8	HELOA BARROSO CINTRA	CONSULTA COM OFTALMOLOGISTA	1	30,00
15/02/200	0060215001	8	ISMÉRIA BARROSO CINTRA	CONSULTA COM OFTALMOLOGISTA	1	30,00
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	FACECTOMIA COM IMPLANTE DE LENTE D	1	445,50
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	FACECTOMIA COM IMPLANTE DE LENTE D	1	133,65
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	FACECTOMIA COM IMPLANTE DE LENTE D	1	202,50
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	FACECTOMIA COM IMPLANTE DE LENTE D	1	133,65
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	FACECTOMIA COM IMPLANTE DE LENTE D	1	445,50
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	FACECTOMIA COM IMPLANTE DE LENTE D	1	202,50
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	FACECTOMIA COM IMPLANTE DE LENTE D	1	445,50
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	FACECTOMIA COM IMPLANTE DE LENTE D	1	133,65
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	FACECTOMIA COM IMPLANTE DE LENTE D	1	202,50
03/02/200	65606	2	MARIA TROYO MOREIRA	CONSULTA COM OFTALMOLOGISTA	1	30,00
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	Materiais diversos	1	857,73
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	Materiais diversos	1	1646,46
15/02/200	0060213000	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	Medicamentos diversos	1	830,53
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	Materiais diversos	1	849,98
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	Materiais diversos	1	1646,46
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	Medicamentos diversos	1	830,53
08/02/200	0060120007	8	LEA LUCIA MOHALLEM CELLET	Materiais diversos	1	889,98

São Paulo, 08 de março de 2006

MG POÇOS DE CALDAS DRF
Fechamento da fatura N. NF/002077, Dados lançados, no mês - março / 20/06

Fl. 1839

Credenciado - 500039 - INSTITUTO DONATO OFTALMOLOGIA

DATA	GUIA	ASSOC.	NOME	PROCEDIMENTO	QUANT.	VALOR
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	Materiais diversos	1	1646,46
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	Medicamentos diversos	1	830,53
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	AR COMPRIMIDO POR HORA	1	4,00
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	CURATIVO ESPECIAL	1	4,50
09/02/200	0060206008	8	LEA DA COSTA GOULART REZENDE	FACCEMULSIFICADOR	1	33,99

L.R. RECOLHIDO - R\$ 195,41 GLOSA(S) - R\$ 438,60 VALOR ACEITO - R\$ 12.393,62

Valor Cobrança Indevida (Descontado): ,00 Outros Descontos: ,00

Prezado Credenciado,

Informamos o pagamento, no dia 03/04/2006, dos valores descritos acima, referente aos serviços prestados.

Anexou ainda (fl. 1840), cópia de correspondência enviada pelo convênio aprovando a nota fiscal, com glosa de R\$ 438,60:

MG POÇOS DE CALDAS DRF

Fl. 1840
São Paulo, 8 de março de ;

Prezado Credenciado

Informamos o seguinte pagamento, no dia 03/04/2006, referente a serviços prestados:

Valor Bruto	R\$ 13.027,63
L.R.	R\$ 195,41
Valor Líquido	R\$ 12.393,62 ⇒ 11.787,84
Documento N.:NF/002077	Glosa(s): R\$ 438,60
Valor Cobrança Indevida (Descontado): 0,00	
Outros Descontos: ,00	

SIGSPA - Sistema Integrado de Gestão do Sistema Paulista de Assistência
Informe ao Credenciado

A

CENTRO DE MICROCIRURGIA OCULAR LTDA
SANTO ANTONIO, 200 1º ANDAR
CENTRO - 37701-036 - POÇOS DE CALDAS - MG

5207123
0603954
08306442
01931335

CENTRO DE MICRO CIRURGIA OCULAR
3003
2006
SÃO PAULO, SP

R\$ 100,85
MF01511
BRASIL, comun

O contribuinte anexou ainda documentação referente a outras operações contestadas pelo Fisco na conclusão da diligência e, em todos eles, tal qual na operação demonstrada alhures, firmei absoluta convicção de que os valores apontados nos demonstrativos de fls. 1761-1807 devem ser acatados.

Há de se esclarecer que, em relação ao ano-calendário de 2009, período em que já vigia a Lei n.º 11.727/2008 que deu nova redação ao art. 15 da Lei n.º 9.249/95³, a própria Receita

³Art. 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 no

Federal já se pronunciou sobre a aplicabilidade dos coeficientes de presunção de lucro de 8% e 12% para o IRPJ e a CSLL, respectivamente, nos casos de atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos e exames complementares em oftalmologia. Veja-se, por exemplo, excerto da ementa da Solução de Consulta Cosit n.º 145, de 2018, que bem reflete esse entendimento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. REQUISITOS.

Na prestação de serviços hospitalares a utilização do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido reclama a presença dos seguintes requisitos, cumulativamente:

a) a prestação de serviços hospitalares, assim considerados aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvam as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa n.º 50, de 2002 (exceto consultas médicas); e

b) a prestadora dos serviços ser organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa.

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS DE OFTALMOLOGIA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

As receitas decorrentes da atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos e exames complementares em oftalmologia sujeitam-se ao percentual de 8% na apuração do IRPJ no regime de tributação do lucro presumido.

Dos fundamentos dessa Solução de Consulta, peço vênias para transcrever alguns trechos até mesmo em respeito à autoridade fiscal incumbida da diligência e, em especial, suas considerações tecidas no relatório de diligência:

15. No que se refere ao sentido da expressão “serviços hospitalares”, é importante ressaltar que esse conceito sofreu diversas alterações em sua regulamentação ao longo do tempo até o advento da Instrução Normativa RFB n.º 1.540, de 5 de janeiro de 2015, que, ao modificar a redação do art. 30 da Instrução Normativa RFB n.º 1.234, de 11 de janeiro de 2012, conferiu àquela expressão o alcance que se encontra atualmente em vigor.

22. Diante disso, a IN RFB n.º 1.540, de 2015, modificou a regulamentação da RFB quanto ao conceito de serviços hospitalares preconizado no art. 30 da IN RFB n.º 1.234, de 2012, de modo a alinhar-se ao entendimento vinculante constante do Resp n.º 1.116.399/BA e explicitado na Nota Explicativa PGFN/CRJ n.º 1.114, de 2012. Com efeito, a IN RFB n.º 1.234, de 2012, passou a vigorar com a redação abaixo reproduzida:

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.

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

[...]

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008)

Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvem as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução RDC n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, da Anvisa.” (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1540, de 05 de janeiro de 2015)

23. Conforme se depreende, com a nova redação conferida à IN RFB n.º 1.234, de 2012, o conceito de serviços hospitalares passa a ser interpretado de forma objetiva, privilegiando-se a natureza do serviço prestado em detrimento das características e da estrutura apresentadas pelo prestador. O foco desloca-se para as atividades hospitalares que devem ser prestadas por estabelecimentos assistenciais de saúde - considerados sob uma perspectiva objetiva, sem qualificações que levem em conta aspectos subjetivos. A adjetivação que acompanha a expressão “estabelecimentos assistenciais de saúde” faz menção tão somente às atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da Resolução Anvisa - RDC n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, que, por essa razão, representa as balizas para a subsunção ao conceito de serviços hospitalares.

24. As atribuições 1 a 4 da RDC n.º 50, de 2002, estão estruturadas da seguinte forma: Atribuição 1 – atendimento em regime ambulatorial e de hospital-dia; Atribuição 2 – atendimento imediato; Atribuição 3 – atendimento em regime de internação; e Atribuição 4 –atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia. Cada uma dessas atribuições subdivide-se em diversas atividades e sub-atividades, as quais devem ser cotejadas pela consulente com aquelas por ela desenvolvidas, com vistas ao correto enquadramento tributário.

(...)

26. Ainda em relação à caracterização dos serviços hospitalares, cumpre evidenciar os exatos termos do Resp n.º 1.116.399/BA, cujo entendimento deve ser reproduzido nas decisões exaradas pela RFB. A ementa daquele julgado deixou assentado que:

“ (...)

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’ (...). [grifos do original]

27. Sendo assim, excluem-se do conceito de serviços hospitalares as simples consultas médicas, por não estarem relacionadas a atividades desempenhadas em âmbito hospitalar, mas, sim, em consultórios médicos. Aliás, essa ressalva consta de uma das observações presentes no item 52 do anexo à Nota Explicativa PGFN/CRJ n.º 1.114, de 2012:

“OBSERVAÇÃO: O benefício não se aplica às consultas médicas, nem mesmo quando realizadas no interior de hospitais, de modo que só abrange parcela das receitas da sociedade que decorre da prestação de serviços hospitalares propriamente ditos. Ressaltamos que o STF não reconheceu repercussão geral com relação a este tema (AI 803.140).”

28. Para finalizar esse assunto, vale realçar o disposto no § 2º do art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, pelo qual havendo o desempenho, pela mesma pessoa jurídica, de atividades diversificadas, será aplicado o percentual de presunção correspondente a cada uma delas. Sendo assim, a receita bruta decorrente da prestação de serviços hospitalares sujeita-se ao percentual de 8% (oito por cento), para fins de apuração da base de cálculo

do IRPJ, e de 12% (doze por cento), para o cômputo da base de cálculo da CSLL. Já no que toca à prestação de serviços em geral, a pessoa jurídica deve aplicar sobre a receita bruta subsequente o percentual de 32% (trinta e dois por cento). (...)”

30. Quanto às exigências de enquadramento, é fundamental repisar que em qualquer dos serviços hospitalares, a pessoa jurídica prestadora somente fará jus ao percentual reduzido se, cumulativamente, atender às normas estabelecidas pela Anvisa e manter-se organizada sob a forma de sociedade empresária.

31. Para atuar em conformidade com as normas da Anvisa, o prestador do serviço deve dispor de ambientes e profissionais que satisfaçam as determinações da Agência, delineada na Parte II - Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde, item 3 - Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes, da RDC n.º 50, de 2002. Condições cuja comprovação deve ser feita mediante alvará da vigilância sanitária estadual ou municipal.

32. No tocante à organização sob forma de sociedade empresária, cabe referir que essa exigência, a princípio consignada no ADI SRF n.º 18, de 2003, foi incorporada pela Lei n.º 11.727, de 2008, à parte final da alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995. Aspecto essencial a enfatizar nesse requisito é que não basta, para o seu cumprimento, a prestadora de serviço figurar apenas nominalmente como sociedade empresária, sem se achar de fato organizada de tal maneira.

33. É imprescindível que ela exerça profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços (art. 966 do Código Civil), de sorte a haver a necessária organização econômica da atividade empresarial, mediante alocação dos fatores de produção. Ao dispô-los dessa forma, a sociedade empresarial passa a suportar custos diferenciados em relação àqueles produzidos com a mera prestação de serviços por parte dos sócios. Daí o tratamento tributário distinto, ajustado à diferente composição dos custos produzidos em cada um daqueles casos. É de se concluir, em atenção a tais distinções legalmente fixadas, que os percentuais reduzidos somente se aplicam à pessoa jurídica que se encontre organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária.

No que diz respeito, relativamente ao ano-calendário de 2009, ao cumprimento das normas da Anvisa, à fl. 678 consta a renovação do Alvará número 86/2009, emitido em 09/07/2009 pela Secretaria Municipal de Saúde – Vigilância Sanitária da Prefeitura Municipal de Poços de Caldas, ligada ao Sistema Único de Saúde – SUS, habilitando o contribuinte a manter clínica oftalmológica com cirurgia ambulatorial, amparado pelo Relatório Técnico de Inspeção n.º 10/09 (fls. 679-682), emitido com base em inúmeros instrumentos normativos, entre os quais a Resolução - RDC Anvisa n.º 60, de 21/02/2002, ou seja, conforme exigido pelas normas expedidas pela Receita Federal.

Por fim, no que atine à organização sob forma de sociedade empresária, tal fato é incontroverso, não só pela constituição da empresa como uma sociedade limitada, mas também pela comprovação da realização de atividade econômica organizada para a prestação de serviços com a necessária organização econômica da atividade empresarial, mediante alocação dos fatores de produção, conforme atestado, inclusive, pelo citado Relatório Técnico de Inspeção n.º 10/09 (fls. 679-682).

Assim sendo, comprovado que o contribuinte faz jus à aplicação dos coeficientes de presunção de lucro de 8% e 12% para o IRPJ e a CSLL, respectivamente, e que o lançamento considerou como coeficiente aplicável o de 32%, cumpre manter apenas a exigência no que diz respeito às receitas oriundas de consultas médicas, ou, sob outro ângulo, há de se dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da receita bruta - sobre a qual se aplicou o coeficiente

de 32% para determinar as bases de cálculo do lançamento - as receitas oriundas de cirurgias e exames complementares, conforme consolidado na planilha a seguir:

ANO-CALENDÁRIO 2006				
	CONSULTA	VALORES A EXCLUIR DA RECEITA BRUTA - BASE DE CÁLCULO		
		EXAMES	CIRURGIAS	TOTAL A EXCLUIR
1º TRIM	R\$6.577,10	R\$117.793,45	R\$269.617,43	R\$387.410,88
2º TRIM	R\$14.367,38	R\$114.639,37	R\$353.151,80	R\$467.791,17
3º TRIM	R\$12.109,39	R\$111.169,00	R\$408.452,13	R\$519.621,13
4º TRIM	R\$16.097,54	R\$104.287,73	R\$367.303,37	R\$471.591,10
ANO-CALENDÁRIO 2007				
	CONSULTA	VALORES A EXCLUIR DA RECEITA BRUTA - BASE DE CÁLCULO		
		EXAMES	CIRURGIAS	TOTAL A EXCLUIR
1º TRIM	R\$10.490,65	R\$103.038,76	R\$364.539,06	R\$467.577,82
2º TRIM	R\$11.025,18	R\$98.996,78	R\$396.881,89	R\$495.878,67
3º TRIM	R\$9.913,76	R\$100.834,33	R\$331.656,20	R\$432.490,53
4º TRIM	R\$14.414,29	R\$107.485,14	R\$507.527,58	R\$615.012,72
ANO-CALENDÁRIO 2008				
	CONSULTA	VALORES A EXCLUIR DA RECEITA BRUTA - BASE DE CÁLCULO		
		EXAMES	CIRURGIAS	TOTAL A EXCLUIR
1º TRIM	R\$18.326,50	R\$157.565,52	R\$522.692,26	R\$680.257,78
2º TRIM	R\$12.531,28	R\$114.577,07	R\$430.864,32	R\$545.441,39
3º TRIM	R\$18.637,53	R\$138.755,72	R\$507.488,55	R\$646.244,27
4º TRIM	R\$17.481,94	R\$118.842,77	R\$562.734,98	R\$681.577,75
ANO-CALENDÁRIO 2009				
	CONSULTA	VALORES A EXCLUIR DA RECEITA BRUTA - BASE DE CÁLCULO		
		EXAMES	CIRURGIAS	TOTAL A EXCLUIR
1º TRIM	R\$21.065,24	R\$151.009,98	R\$515.876,96	R\$666.886,94
2º TRIM	R\$20.534,99	R\$156.461,19	R\$623.357,95	R\$779.819,14
3º TRIM	R\$34.517,72	R\$186.727,73	R\$654.581,95	R\$841.309,68
4º TRIM	R\$28.501,13	R\$135.503,40	R\$507.666,11	R\$643.169,51

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter o lançamento somente em relação às receitas referentes a consultas médicas, nos termos da planilha contido no item anterior deste voto.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto