



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13819.001236/2004-22  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-005.228 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de fevereiro de 2021  
**Recorrente** DERMOCLINICA S.M.LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 30/04/1997 a 31/01/2003

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO TRANSMITIDO ANTES DE 09/06/2005.  
PRAZO DECADENCIAL DE DEZ ANOS.

Aplicação da Súmula CARF nº 91: Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES.  
EQUIPARAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Tese firmada pelo STJ em recurso repetitivo, de aplicação obrigatória no CARF, assentou que '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.'

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a preliminar de decadência e o óbice jurídico à análise do crédito pleiteado e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para a continuidade da análise do direito creditório, nos termos do relatório e voto da relatora, vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório que votou pela conversão do julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena

Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão n.º 05-30.848 (e-fls. 2127-2145) proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP – DRJ/CPS, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fl. 2046-2065) apresentada pela contribuinte.

Na origem, tem-se pedido de restituição (e-fls. 05-31) efetuado em 14/06/2004, no valor atualizado de R\$ 182.936,28, referente a pagamentos de IRPJ dos anos-calendário de 1997 a 2002, para os quais a contribuinte apresentou declaração de rendimentos na forma do Lucro Presumido e aplicou o percentual de 32% sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda.

Conforme bem relatado no acórdão recorrido:

Entende a interessada que, nos termos do art. 15, § 1º, inciso III, letra "a", da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os serviços profissionais por ela prestados são equiparados a serviços hospitalares. Em razão disso, pleiteia a aplicação do percentual de 8% para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda na forma do Lucro Presumido, e a restituição do que pagou a maior pela alíquota de 32%.

Em 22/07/2004, a requerente foi intimada (fls. 440) a comprovar que atende aos pressupostos estabelecidos no artigo 23, da IN/SRF n.º306, de 12 de março de 2003, bem como a apresentar a relação nominal dos profissionais habilitados a prestar serviços na empresa.

Em petição de fls. 441, a contribuinte assim se manifesta:

"Através da intimação supra, por sua advogada in fine assinada, vem informar que o contrato de prestação de serviços médicos celebrados com os convênios Associação Auxiliadora das Classes Laboriosas e Multicare Consultoria e Administração de Recursos em Saúde S/C Ltda., bem como seus anexos (documentos inclusos), atendem os pressupostos estabelecidos no artigo 23 da Instrução Normativa n.º306/03.

Outrossim, as declarações e notas fiscais de alguns prestadores de serviços (doc. Anexos) e o Anexo III — Relação do Corpo Clínico da Dermoclinica S. M. Ltda., do contrato celebrado entre a interessada e a Associação Auxiliadora das Classes Laboriosas, comprovam a relação nominal dos profissionais habilitados que prestam serviços na empresa, além dos sócios constantes no contrato social e sua alteração (documentos anexos)."

**A DRF em São Bernardo do Campo/SP, em decisão de fls. 508/513, datada de 30/04/2007, indeferiu o pedido de restituição do imposto, por entender estarem decaídos os supostos indébitos tributários, até o mês de junho de 1999, além de a empresa não se enquadrar como prestadora de serviços hospitalares. [Grifo nosso]**

Esclarece a autoridade administrativa que os documentos apresentados pela interessada não fazem prova cabal e efetiva de que a clínica possui estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de 1994,

além de não ter apresentado documento competente da vigilância sanitária condizente com o disposto no item 3 da Parte II, da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) n.º 50, de 2002.

Ressalta ainda a mesma autoridade que o CNAE da empresa não está compreendido na classificação 8511-1 — Atividade de Atendimento Hospitalar, conforme determina o § 2º do artigo 27 da Instrução Normativa SRF n.º 480, de 15 de dezembro de 2004.

Inconformada com a decisão de indeferimento do pedido de restituição, da qual tomou ciência por via postal em 11/05/2010, conforme AR de fls. 1.015, a contribuinte, por seus procuradores legalmente habilitados, interpôs, em 09/06/2010, manifestação de inconformidade de fls. 1.017/1.027, expondo em sua defesa as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas:

- 1) discorre sobre o processo decisório, que negou a restituição do tributo, como pleiteado, e diz não concordar com o resultado, por estar a decisão eivada de equívocos e ilegalidades, como se propõe a demonstrar;
- 2) em caráter preliminar, discorda do argumento da decadência, levantado pelo Fisco, contra a repetição dos valores, cujos fatos geradores tenham ocorrido no período de janeiro/1997 a junho/1999, considerando-se que a legislação, a época da formulação do pedido, previa o período decenal, sendo 5 (cinco) anos para a homologação tácita, e outros 5 (cinco) anos de prazo decadencial propriamente dito;
- 3) cita jurisprudência, afirma que os lançamentos que originaram os pagamentos a maior se enquadram como por homologação, casos em que se aplicaria o prazo decadencial de 5 (cinco) anos mais 5 (cinco) anos, que viria a ser modificado apenas em 2005, com a edição da Lei Complementar n.º 118, de 9 de junho de 2005;
- 4) assim, não há que se falar em decadência, haja vista que, na data da formulação do pedido, em 14/06/2004, o pleito poderia alcançar fatos geradores de tributos indevidamente recolhidos desde 14/06/1994, estando dentro do prazo, portanto, a solicitação para repetição de indébitos, relativos aos anos-base de 1997 a 1999;
- 5) no mérito, afirma se enquadrar entre as entidades prestadoras de serviços hospitalares, sujeita ao imposto de renda, pelo lucro presumido, à alíquota de 8%, conforme artigo 15, da Lei n.º 9.249, de 1995, dispositivo que transcreve;
- 6) diz que, por falta de critério jurídico, a lei não definiu o conceito de serviços hospitalares, dando origem a uma série de interpretações divergentes, tanto por parte da Receita Federal do Brasil, quanto do Superior Tribunal de Justiça;
- 7) assevera que, no âmbito administrativo, foram expedidas, pela Receita Federal do Brasil, diversas instruções normativas, entre as quais a de n.º 306, de 2003, cujo artigo 23 transcreve;
- 8) aduz que referido normativo elenca as atividades hospitalares em cinco incisos, cada um deles contendo diversos itens e subitens, todos eles convergindo para a noção de que o conceito de serviços hospitalares está intimamente vinculado à finalidade dos serviços médicos prestados;
- 9) após a edição das IN 480, de 2004, 539, de 2005, e 791, de 2007, esse conceito foi alterado, tomando-se irrelevante o local da prestação dos serviços hospitalares, em contraposição ao critério anterior, em claro confronto com a jurisprudência dominante, conforme ementas de julgados, que reproduz;
- 10) e continua: "Logo, toda empresa que de alguma forma preste serviço vinculado as atividades desenvolvidas por hospitais, voltados diretamente a promoção da saúde, ou seja, que possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem necessariamente da internação de pacientes, tem direito à base de cálculo reduzida da alínea "a", III, § Iº, art. 15, da Lei 9.249/95, buscando, se for o caso, a repetição dos valores pagos pela aplicação equivocada da base de cálculo de 32%";
- 11) afirma que a alteração promovida pela Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, ampliou o campo de incidência da norma que concedia o benefício fiscal às atividades enquadradas como serviços hospitalares, em função do grande número de casos favoráveis, decididos em juízo;

12) entende que a nova legislação não mais se apegou ao critério físico para definir o que são serviços hospitalares, mas levou em consideração a finalidade do serviço prestado;

13) descreve o objeto social da empresa, conforme o CNAE em que se situa, diz que possui equipe clínica organizada, centro-cirúrgico, enfermaria, aparelhos de diagnósticos e auxílio-terapia, além de se organizar como sociedade empresária, com licença sanitária da Anvisa, para exercer suas atividades sociais, conforme documento que anexa aos autos;

14) como a Instrução Normativa no 480 foi expedida em 15 de dezembro de 2004, deduz que não é ela aplicável ao caso vertente, porquanto o pedido de restituição foi formulado em 14/06/2004, não havendo que se falar na exigência de 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, prevista na aludida legislação;

15) julga ser possível o enquadramento do pedido As normas da Instrução Normativa n.º 306, de 2003, diz que a empresa possui estrutura física condizente com as regras da Portaria GM n.º 1.884, de 11 de novembro de 1994 e se amolda As empresas prestadoras de serviços hospitalares, conforme recente e pacífica jurisprudência do STJ;

16) para concluir, enfatiza: "*Por derradeiro , a fim de embasar ainda mais o presente pedido, tem-se que a própria Delegacia da Receita Federal de Sao Bernardo do Campo, em despacho decisório n.º 228/2009 de 05 de agosto de 2009, proferido no processo administrativo n.º 10923.000100/2006-81, inscrição em divida ativa n 80.2.06.085665-09 reconheceu o direito da empresa contribuinte, ora impugn ante, de recolher o IRPJ com aplicação de 8% na apuração da base de cálculo, mencionando, inclusive, que desde 1998 a empresa vem recolhendo erroneamente com alíquota de 32% (trinta e dois por cento) (cópia anexa — doc. 05).* (grifo do original);

O acórdão de e-fls. 2127-2145 igualmente assentou que os créditos cuja restituição foi buscada pela contribuinte estariam decaídos, em suma, pelos seguintes argumentos:

No que tange aos fatos, trata-se de pedido de restituição protocolizado em 14/06/2004, em que a contribuinte pretende ver reconhecido seu direito creditório relativo aos recolhimentos do IRPJ — Lucro Presumido efetuados entre abril/1997 e janeiro/2003, que pagou a maior pela alíquota de 32%, pois entende que os serviços prestados pela contribuinte são equiparados aos serviços hospitalares, fazendo jus à alíquota de 8% sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda.

Quanto ao mérito, ou seja, no que diz com a diferença de alíquota sobre a receita bruta da prestação de serviços, a decisão recorrida entendeu que a atividade praticada pela contribuinte não poderia ser considerada atividade hospitalar para fins tributários, pelas razões ora transcritas:

Conseqüentemente, não se considerava atividade hospitalar, para fins tributários, a desenvolvida pelas anteriormente denominadas sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, cujos serviços eram prestados pelos sócios legalmente habilitados mesmo com o concurso de auxiliares e colaboradores.

No caso presente, o contrato social da interessada, acostado às fls. 445/449, atualizado pela alteração datada de 06/01/2003, foi registrado no Cartório do 1º Oficial de Registro Civil de Pessoa Jurídica, de São Bernardo do Campo (sp), sob n.º 173221, comprovando a natureza de sociedade simples ou civil da impugnante.

Só com a 8ª alteração do contrato social, promovida em 09/01/2004 (fls. 18/22, a sociedade passou à condição de empresária, com os documentos devidamente registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo.

No despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição, a DRF/São Bernardo do Campo afirma que a empresa não apresentou documentação competente da vigilância sanitária, consoante ao que dispõe a RDC n.º 50, de 2002, item 3, da Parte II.

Com relação a esse assunto, diz a impugnante que, nos termos da Instrução Normativa n.º 306, de 2003, estaria enquadrada como prestadora de serviços hospitalares, com a devida autorização da Anvisa, conforme documento que juntou ao processo.

Examinando-se a Licença Sanitária de Estabelecimento, de fls. 1.048, expedida pela Secretaria da Saúde, do município de São Bernardo do Campo, verifica-se que ela foi datada de 15/05/2007, não se prestando a comprovar fatos que teriam acontecido nos anos-calendário de 1997 a 2002.

Enfim, o documento apresentado não satisfaz as exigências da legislação que trata do assunto "serviços hospitalares", com a alíquota reduzida do imposto.

Importante esclarecer que o art. 27, da IN SRF 480/2004, por ter caráter interpretativo, isto é, por possuir natureza declaratória, retroage sua eficácia ao momento em que a norma interpretada (art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei n.º 9.249, de 1995) começou a produzir efeitos.

Nem se alegue divergência de interpretação pela própria Receita Federal e aplicação ao caso concreto do art. 100 do Código Tributário Nacional, uma vez que mesmo na vigência da redação original do art. 27 da IN SRF n.º 480/2004, as atividades da contribuinte não seriam consideradas de prestação de serviços hospitalares.

(...)

Depreende-se que, para fins tributários, serviços hospitalares eram somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares, assim entendidos os 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.

Além disso, para efeito de enquadramento como hospitalar, o estabelecimento deveria estar compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 — Atividades de Atendimento Hospitalar.

Também durante a vigência da Instrução Normativa SRF n.º 306, de 12 de março de 2003, revogada expressamente pela IN SRF n.º 480/2004, melhor sorte não assistia à contribuinte, apesar do conceito de serviços hospitalares ser tratado no art. 23, de forma mais ampla, conforme abaixo:

(...)

A contribuinte pleiteia que se aplique essa instrução normativa ao caso em debate, mas, apesar de se dizer enquadrada nos requisitos exigidos pela citada legislação, não indica as especialidades médicas em que estaria incluída, de acordo com as regras transcritas.

Ademais, o Ato Declaratório Interpretativo SRF no 18, de 23 de outubro de 2003, considerando o disposto no referido art. 23 da IN SRF no 306, de 2003, assim complementou:

"Art 1º Para fins do disposto no art 15, §1º, III, "a" da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, consideram-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."

Conforme já visto, a contribuinte não era, A época dos fatos, constituída por empresários, nem podia ser considerada sociedade empresária, nos termos do art. 982 do atual Código Civil, no período abrangido pelo pedido de restituição.

(...)

Finalmente, com relação à argumentação da peticionária de que a própria DRF/São Bernardo do Campo/SP teria reconhecido o seu direito de aplicar o percentual reduzido de 8% para o cálculo do IRPJ, no regime do lucro presumido, em lugar de 32%, relativo a prestação de serviços em geral, deve-se destacar, em primeiro lugar, que o despacho decisório em questão se limitava a apreciar retificação de DCTF e DIPJ, do ano-calendário de 2003, visando ao cancelamento de inscrição de débitos na Dívida Ativa da União certo que a autoridade administrativa considerou possível o cálculo do IRPJ à alíquota reduzida de 8%, tanto assim que a inscrição na Dívida Ativa da União foi, de fato cancelada, mas ela se baseou em documentos exibidos na ocasião pela requerente, que não foram ora discriminados, nem exibidos.

Possivelmente, houve equívoco daquela autoridade fiscal, que não atentou para o fato de que, no ano-calendário de 2003, a contribuinte ainda se enquadrava como sociedade civil, como mostra a 7ª alteração contratual e consolidação de contrato social, que se acha acostada as fls. 1.030/1.034, datada de 06/01/2003, registrada sob n.º 173.221, no Cartório do 10 Oficial de Registro Civil de Pessoa Jurídica, de São Bernardo do Campo.

Como já dito anteriormente, somente com a 8ª alteração do contrato social (fls. 1.035/1.039), datada de 09/01/2004, a requerente assumiu a condição de sociedade empresária, com o devido registro na Junta Comercial do Estado de São Paulo.

Confirma-se, portanto, que, no período abrangido pelo pedido de restituição, de 1997 a 2002, a contribuinte estava constituída sob a forma de sociedade civil, não fazendo jus à tributação favorecida do IRPJ, com a aplicação da alíquota de 8%, reservada aos serviços considerados de natureza hospitalar.

No recurso voluntário (e-fls. 2159-2169), a recorrente apresenta os seguintes argumentos, aqui condensados:

- Defende que o prazo de decadência é decenal, e cita precedentes do STJ;
- Quanto ao serviço hospitalar, afirma que não se pode aplicar ao caso concreto as normas da IN SRF n.º 480, publicada em 2004, pois os pedidos de restituição remontam aos anos de 1997 a 2003. Assim, a IN não poderia retroagir;

- Informa que o próprio acórdão, “às fls. 2144, reconhece que em outra oportunidade, a própria Delegacia da Receita Federal de São Bernardo do Campo reconheceu o direito da recorrente em recolher o IRPJ com base na alíquota de 8%. No entanto, entendeu que na ocasião a recorrente apresentou os documentos necessário a tal reconhecimento, o que não ocorreu no caso em epígrafe.”

(...)

Defende ter preenchido todos os requisitos legais que autorizam o recolhimento do IRPJ com alíquota de 8%;

Transcreve jurisprudência do STJ e conclui: “Logo, toda empresa que de alguma forma preste serviço vinculado às atividades desenvolvidas por hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, ou seja, que possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem necessariamente da internação de pacientes, tem direito à base de cálculo reduzida da alínea "a", III, § 1.º, art. 15, da Lei 9.249/95, buscando, se for o caso, a repetição dos valores pagos pela aplicação equivocada da base de cálculo de 32%.

Menciona alteração legislativa que deixou de considerar o local físico como critério para conceituação de serviço hospitalar, para que se considere a finalidade do serviço prestado.

Defende que “*não é simples "Consultório Médico", pois conforme se observa do CNAE da empresa, bem como dos contratos sociais já juntados aos autos, seu objeto social é a prestação de serviços clínicos cirúrgicos nas áreas de dermatologia, alergologia, homeopatia, endocrinologia, angiologia, geriatria, clínica geral, nutrição, fisioterapia, acupuntura, estética, além de realização de cirurgias plásticas, estéticas e reparadoras, internações rápidas e atuação em outras especialidades da medicina.*”

Portanto, verifica-se que a empresa possui equipe clínica organizada, centro-cirúrgico, enfermaria, aparelhos de diagnósticos e auxílio terapia.

Além do mais, a empresa está organizada sob a forma de sociedade empresária e possui licença sanitária da ANVISA para exercer suas atividades sociais.

Entende que “*não deve prosperar o entendimento do fisco que leva em conta tão somente condições particulares de estrutura física para o reconhecimento de prestação de serviços hospitalares, sendo incorreto afirmar que a pessoa jurídica deveria, em princípio, enquadrar-se como entidade hospitalar, de modo a prestar atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral para fazer uso da alíquota diminuta. Portanto, verifica-se que a empresa ora impugnante, além de atender às determinações da Receita Federal, também se enquadra no entendimento recente e pacífico do egrégio Superior Tribunal de Justiça, que leva em conta a finalidade do serviço prestado, que é de promover o atendimento à saúde, fazendo jus, portanto, à redução da base de cálculo de 32% (trinta e dois por cento) para 8% (oito por cento) nos recolhimentos efetuados a título de IRPJ — Imposto de Renda Pessoa Jurídica, durante os anos calendários de 1997 a 2002.*”

Ao final, requer “*seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, com a conseqüente homologação dos pedidos de restituição/compensação formalizados.*”

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora.

## **I. Da admissibilidade do recurso**

O recorrente teve ciência do acórdão recorrido por meio de aviso de recebimento assinado na data de 18/06/2014 (e-fl. 2157), e protocolou o recurso voluntário em 16/07/2014 (e-fl. 2158), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

A matéria vertida no recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme art. 2º, inciso I e art. 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Dessa forma, porquanto tempestivo e por preencher os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário e passo a analisar o seu mérito.

## **II. DA PREJUDICIAL DE MÉRITO: ANÁLISE DA DECADÊNCIA**

Conforme relatado, a discussão inicialmente deve analisar se transcorreu o prazo de decadência do direito da contribuinte de pleitear pedido de restituição.

A decisão recorrida foi no sentido da ocorrência da decadência, porque o pedido de restituição foi realizado 14/06/2004, data em que o prazo decadencial seria de cinco anos.

A matéria já se encontra sumulada no âmbito deste tribunal administrativo, como se observa da Súmula CARF n.º 91:

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). [Grifo nosso]

Os pagamentos tidos por indevidos e que embasam o pedido de restituição são relativos a IRPJ, dos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, o que indica que não havia transcorrido o prazo decadencial de 10 anos para a recorrente formular o pedido de restituição.

Dessa forma, afasto a decadência.

## **III – DO MÉRITO**

### **Da tributação da prestação de serviços equiparados a hospitalares**

A controvérsia objeto do presente recurso, como relatado, limita-se a dois aspectos, nos termos em que decididos: (i) a possibilidade de estender tratamento tributário da prestação de serviços hospitalares a clínicas médicas e (ii) à necessidade de que a clínica médica esteja constituída sob a forma empresarial.

O acórdão recorrido entendeu que a atividade praticada pela contribuinte não poderia ser considerada atividade hospitalar para fins tributários e condicionou a possibilidade de aplicação do regime tributário dos prestadores de serviços hospitalares à forma de constituição da sociedade.

A decisão recorrida afirmou que a recorrente somente se constituiu como sociedade empresária em 2004 e que não haveria comprovação dos fatos praticados entre 1997 e 2002, como se vê do trecho abaixo:

Conseqüentemente, não se considerava atividade hospitalar, para fins tributários, a desenvolvida pelas anteriormente denominadas sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, cujos serviços eram prestados pelos sócios legalmente habilitados mesmo com o concurso de auxiliares e colaboradores.

Só com a 8ª alteração do contrato social, promovida em 09/01/2004 (fls. 18/22, a sociedade passou à condição de empresária, com os documentos devidamente registrados na Junta Comercial do Estado de São Paulo.

(...)

Examinando-se a Licença Sanitária de Estabelecimento, de fls. 1.048, expedida pela Secretaria da Saúde, do município de São Bernardo do Campo, verifica-se que ela foi datada de 15/05/2007, não se prestando a comprovar fatos que teriam acontecido nos anos-calendário de 1997 a 2002.

Enfim, o documento apresentado não satisfaz as exigências da legislação que trata do assunto "serviços hospitalares", com a alíquota reduzida do imposto.

A recorrente rebateu estes argumentos afirmando, quanto ao serviço hospitalar, que as exigências contidas na IN SRF n.º 480 do ano de 2004 não podem retroagir ao caso concreto, onde os pedidos de restituição remontam a 1997 a 2003. Ademais, informa que o próprio acórdão, "às fls. 2144, reconhece que em outra oportunidade, a própria Delegacia da Receita Federal de São Bernardo do Campo reconheceu o direito da recorrente em recolher o IRPJ com base na alíquota de 8%. No entanto, entendeu que na ocasião a recorrente apresentou os documentos necessário a tal reconhecimento, o que não ocorreu no caso em epígrafe."

Refere, ainda, alteração no entendimento jurisprudencial, que alterou o critério de prestação de serviço hospitalar para toma em conta a finalidade e não o local da prestação de serviço. Ademais, defende que "*não é simples "Consultório Médico", pois conforme se observa do CNAE da empresa, bem como dos contratos sociais já juntados aos autos, seu objeto social é a prestação de serviços clínicos cirúrgicos nas áreas de dermatologia, alergologia, homeopatia, endocrinologia, angiologia, geriatria, clínica geral, nutrição, fisioterapia, acupuntura, estética, além de realização de cirurgias plásticas, estéticas e reparadoras, internações rápidas e atuação em outras especialidades da medicina.*"

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente destaca-se que o STJ pacificou a questão ora controvertida no julgamento do Tema 217, no RESP 1116399, pela sistemática dos recursos repetitivos, ocasião em que se firmou 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'.

O acórdão contou com a seguinte ementa:

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.** [Grifo nosso]

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)

De acordo com o regimento interno do CARF (RICARF), Portaria MF nº 343/2015, Anexo II, art. 62, os conselheiros devem dar cumprimento a decisões como esta:

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.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

(...)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

(...)

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

No caso concreto, a atividade da empresa consta nos documentos acostados (e-fls. 1138-2107) aos autos, notadamente seu contrato social e inscrição no CNPJ, onde consta como principal “Atividade médica ambulatorial com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos”. O seu objeto social reza:

#### CLAUSULA TERCEIRA — DO OBJETO

A sociedade tem por objetivo a prestação de serviços clínico cirúrgicos nas áreas de dermatologia, alergologia, homeopatia, endocrinologia, angiologia, geriatria, clínica geral, nutrição, fisioterapia, acupuntura, estética; além da realização de cirurgias plásticas, estéticas e reparadoras, internações rápidas (dia) e atuação em outras especialidades da medicina.

Quanto ao argumento de que não haveria comprovação dos fatos ocorridos nos anos-calendário de 1997 a 2002, realizei consulta pública disponível no sítio da Junta Comercial do Estado de São Paulo, onde consta que o início das atividades da recorrente remonta ao ano de 1983, conforme reprodução:

Data de emissão: 07/02/2021 18:41:52

### DERMOCLINICA CLINICA MEDICA LTDA

<b>Nire Matriz</b> 35218916085	<b>Tipo de Empresa</b> SOCIEDADE LIMITADA			
	<b>Data da constituição</b> 18/03/2004	<b>Início de atividade</b> 08/06/1983	<b>CNPJ</b> 50.947.670/0001-98	<b>Inscrição Estadual</b>
<b>Objeto</b> Atividade médica ambulatorial restrita a consultas Atividade médica ambulatorial com recursos para realização de exames complementares				

[Localizar no Mapa](#)

Ademais, verifico que há pagamentos de DARF do período de 1997 a 2002 às e-fls. 82-137, os quais, somados a toda documentação constantes nos autos e à consulta mencionada comprovam que desde então a recorrente presta serviços que podem ser equiparados a hospitalares.

Quanto à exigência de constituição da sociedade sob a forma empresarial, vale destacar que somente surgiu por ocasião da Lei nº 11.727/2008.

Tanto é assim que no próprio acórdão do STJ constou a 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.*"

No âmbito do CARF, a questão foi pacificada pelo enunciado da Súmula nº 142, como se lê:

#### **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. Acórdãos Precedentes: 1401-003.024, 1302-002.979, 9101-003.334, 1402-002.173 e 9101-001.559.

Há também julgados deste tribunal administrativo que expressamente corroboram que o critério de constituição da empresa como sociedade empresarial somente foi implementado com o advento da Lei nº 11.727/2008, de forma que anteriormente se aplicavam as disposições da Lei nº 9.249/95, que não estabelecia estes parâmetros como condição para a tributação e aplicação das alíquotas reduzidas do IRPJ (8%) e da CSLL (12%) às receitas provenientes de serviços hospitalares. É o que se infere do seguinte caso:

Numero do processo: 11516.006725/2009-64  
Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção  
Câmara: Quarta Câmara  
Seção: Primeira Seção de Julgamento  
Data da sessão: Thu Feb 22 00:00:00 BRT 2018  
Data da publicação: Mon Apr 02 00:00:00 BRT 2018  
Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006 IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. SERVIÇOS HOSPITALARES CARACTERIZAÇÃO À luz do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, a expressão "serviços hospitalares" para fins de quantificação do lucro presumido por meio do percentual mitigado de 8%, inferior àquele de 32% dispensado aos serviços em geral, deve ser objetivamente

interpretado e alcança todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, mesmo eventualmente prestadas em ambientes externos ou por outras pessoas jurídicas. O critério adotado de constituição da empresa como sociedade empresarial e a tributação diferenciada quanto às alíquotas no IRPJ e CSLL, somente foi implementado com o advento da Lei nº 11.727/2008. Antes, porém, vigorava a Lei nº 9.249/95 que não estabelecia tais parâmetros de sociedade empresarial como condição para a tributação e aplicação das alíquotas reduzidas do IRPJ (8%) e da CSLL (12%) às receitas provenientes de serviços hospitalares. Não há obrigatoriedade de ser constituída como sociedade empresária para os fatos geradores ocorridos anteriormente a 01/01/2009, data em que passou a produzir efeitos o art. 29 da Lei n. 11.727/2008. Somente após esta data, é que se deve observar as alterações e imposições trazidas pelo texto legal.

Numero da decisão: 1401-002.282

Nome do relator: DANIEL RIBEIRO SILVA

Assim, considerando os requisitos já mencionados, entendo que a recorrente faz jus à alíquota de 8% sobre a receita bruta da prestação de serviços equiparados a hospitalares, o que encontra consonância em diversos julgamentos deste CARF, a exemplo do seguinte:

Numero do processo: 10805.904561/2011-39

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Feb 22 00:00:00 BRT 2018

Data da publicação: Mon Apr 02 00:00:00 BRT 2018

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001 LUCRO PRESUMIDO. ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO. EQUIPARAÇÃO A SERVIÇOS HOSPITALARES. De acordo com a definição dada pelo STJ por meio do Recurso Repetitivo nº 217, são enquadrados como serviços hospitalares os serviços de atendimento à saúde, independentemente do local de prestação, excluindo-se, apenas, os serviços de simples consulta que não se identificam com as atividades prestadas em âmbito hospitalar.

Numero da decisão: 1401-002.250

Nome do relator: LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONCALVES

Assim, entendo que o recurso merece provimento.

No caso concreto, contudo, tendo em consideração que a recorrente também tem em seu objeto social simples consultas, há que se superar o óbice imposto para a análise de mérito e determinar o retorno dos autos à DRF, para que, **segregando as receitas, na análise do crédito seja aplicada a alíquota de 8% apenas à parcela que se equipare à atividade hospitalar.**

### Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, afasto a decadência, e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO para afastar o óbice jurídico e determinar o retorno dos autos à origem para que analise o direito creditório nos termos do relatório e voto.

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert

Fl. 14 do Acórdão n.º 1302-005.228 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13819.001236/2004-22