



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

**Processo n°** 13827.000695/2008-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1801-002.087 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 27 de agosto de 2014  
**Matéria** AI - IRPJ e CSLL  
**Recorrente** CDI - CENTRO DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM DE BAURU S/C LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO. SERVIÇOS HOSPITALARES. EXAMES DE IMAGEM

As atividades vinculadas à prestação de serviços médicos laboratoriais, de exames de imagem, radiologia, tomografia computadorizada, ultrassonografia, medicina nuclear, ressonância magnética, densitometria óssea e demais especialidades relacionadas com diagnósticos por imagem, por se enquadrarem no conceito de serviços hospitalares, uma vez que suas atividades estão vinculadas à atenção e a assistência à saúde humana, como reconhecido pelo STJ em sede de recurso repetitivo, submetem-se à redução das alíquotas de CSLL e IRPJ, nos termos da Lei n° 9249/95.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO. SERVIÇOS HOSPITALARES. EXAMES DE IMAGEM

As atividades vinculadas à prestação de serviços médicos laboratoriais, de exames de imagem, radiologia, tomografia computadorizada, ultrassonografia, medicina nuclear, ressonância magnética, densitometria óssea e demais especialidades relacionadas com diagnósticos por imagem, por se enquadrarem no conceito de serviços hospitalares, uma vez que suas atividades estão vinculadas à atenção e a assistência à saúde humana, como reconhecido pelo STJ em sede de recurso repetitivo, submetem-se à redução das alíquotas de CSLL e IRPJ, nos termos da Lei n° 9249/95.

RETENÇÕES NA FONTE NÃO CONFIRMADAS. GLOSA.



A base legal que amparou a constituição do crédito tributário acha-se descrita no auto de infração e nos demonstrativos correspondentes.

Conforme assentado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 26/38) o objeto social é a prestação de serviços na área de radiologia, tomografia computadorizada, ultra-sonografia, medicina nuclear, ressonância magnética, densitometria óssea e demais especialidades relacionadas com diagnóstico por imagem.

No período abrangido pelo procedimento fiscal, segundo informação da contribuinte, os responsáveis pelos laudos e exames realizados eram seus sócios, os médicos Antonio Carlos Pereira Cunha Castro, César Antonio Bastos Camarinha e Eron Chuffi Barros.

No período compreendido entre o terceiro trimestre de 2003 e o quarto trimestre de 2006 a contribuinte utilizou-se da alíquota de 8%, aplicada sobre a receita bruta, para apuração do lucro presumido, considerando sua atividade como serviços hospitalares.

Acrescentou que atualmente o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 19, de 07/12/2007, explicita a legislação que rege a matéria e conceitua serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo para fins de tributação, que não alberga a atividade da contribuinte.

Consignou que a realização de exames e laudos está a cargo exclusivo dos três sócios da contribuinte o que caracteriza exercício de atividade intelectual, próprio de sociedades simples e, portanto, fora da definição de serviços hospitalares, a teor do que consta do Ato Declaratório Interpretativo n. 18, de 2003, segundo o qual não são considerados serviços hospitalares aqueles prestados exclusivamente pelos sócios da empresa ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, ainda que contem com o concurso de auxiliares ou colaboradores.

A vista dos documentos apresentados, a autoridade fiscal concluiu que a natureza jurídica das atividades da contribuinte é a de sociedade simples, constituída por pessoas físicas para a prestação de serviços médicos e realização de exames.

Tal circunstância impossibilita o enquadramento como serviço hospitalar, em vista de que a legislação prevê tal hipótese apenas para as atividades prestadas por empresário ou sociedade empresária.

Consta dos autos cópia do contrato social de constituição e posterior alteração contratual, inclusive certidão de arquivamento expedida pelo Primeiro Serviço Registral e Anexo de Bauru, que atesta a natureza jurídica de sociedade civil ostentada pela contribuinte, que o Código Civil passou a denominar sociedade simples (fls. 211/224).

Regularmente notificada da imposição tributária, ingressou a contribuinte com uma impugnação para cada um dos tributos lançados (fls. 179/205, 226/252) em que declina idênticas alegações, à exceção das glosas de retenção de CSLL (fls. 250/1).

Enumerou os motivos que embasam a defesa administrativa, a seguir reproduzidos:

*-diante da ausência de uma definição legal de serviço hospitalar, deve ser adotado o conceito utilizado pelo Direito Sanitário, extraído da Portaria GM n. 1.884, de 11/11/1994, do Ministério da Saúde, parte II, da Portaria n. 554, de 19/03/2002, do Ministério da Saúde (artigo 1., Portaria n. 356, de 20/02/2002, do*

*Ministério da Saúde e, finalmente, da Resolução RDC/ANVISA n. 50, de 21/02/2002, parte II;*

*- os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional devem ser aplicados na interpretação e extração do conceito de serviço hospitalar, como fora feito acertadamente pela própria Receita Federal ao editar a Instrução Normativa SRF n. 306, de 12/03/2003 (artigo 23);*

*- aliás, após a publicação da IN/SRF n. 306/2003, várias soluções de consulta foram feitas perante a Receita Federal, que vinha adotando esse conceito de serviço hospitalar à luz da legislação sanitária (a título de exemplo, citem-se as Soluções de Consulta n. 117 e 119, ambas de 30/03/2004, que versam sobre atividades desempenhadas pela Impugnante);*

*-com o advento do Ato Declaratório Interpretativo/SRF n. 18, de 23/10/2003, novamente houve o reconhecimento da desnecessidade de internação, até porque a base reduzida não se aplica para "internação hospitalar", mas sim para "serviço hospitalar";*

*-não estamos frente a uma isenção, que implicaria na aplicação do artigo 111 do Codex Tributário (ou seja, interpretação literal do artigo 15 da Lei n. 9.249/95), mas sim de uma redução de presunção de base de cálculo (presunção de lucro). Por conseguinte, deve ser analisada a razão dessa base presumida ser menor para quem presta serviço hospitalar;*

*-não há como concordar que a única motivação do legislador para reduzir essa base presumida seja, conforme erroneamente invocado pela fiscalização, a existência de um custo superior decorrente de internação hospitalar. Com efeito, o artigo 15 da Lei n. 9.249/95 também encontra razão de ser na própria Constituição Federal, mais especificamente no que tange ao incentivo e promoção da saúde, isto é, essa redução também visa ao barateamento (redução de custos) na área da saúde;*

*-o Ato Declaratório Interpretativo n. 19/2007 inovou o entendimento fiscal, isto é, veio trazer um novo conceito para serviço hospitalar, contrariando antigas normas complementares expedidas pelo próprio órgão (Instrução Normativa SRF n. 306/2003, Soluções de Consulta e Ato Declaratório Interpretativo n. 18/2003);*

*-logo, essa nova interpretação fiscal não pode ter efeito retroativo, como determina o artigo 146 do Código Tributário Nacional;*

*-alias, a impugnante apenas buscou cumprir a legislação editada pela própria Receita Federal, confiando sempre no artigo 100 do Código Tributário Nacional, que também acaba impedindo a retroatividade do recente Ato Declaratório Interpretativo n. 19/2007;*

*-o raciocínio fiscal fere o princípio constitucional da isonomia, ao tratar preferencialmente aqueles estabelecimentos de saúde que também disponham de internação, em detrimento dos demais contribuintes que prestam o mesmíssimo serviço, mas não trabalham com internação;*

*-a multa de ofício (75%) destrói com os princípios da moralidade, da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo em vista que a impugnante somente adotou o percentual reduzido de 8% para a presunção do lucro, com amparo em normas complementares e soluções de consulta expedidas pela própria Receita Federal;*

*-finalmente, esse percentual de 75% possui natureza confiscatória, logo, completamente inconstitucional.*

No que diz respeito a parte do lançamento de glosas correspondentes as retenções de CSLL sobre serviços prestados, alegou que a dedução ocorreu no momento de cada um dos pagamentos, haja vista ter a impugnante lançado nos documentos fiscais a dedução correspondente. Aduziu que não pode ser apenada pela ausência de informação por parte das fontes pagadoras.

Argüiu em juntar a cópias das notas fiscais referentes as glosas ocorridas, cujas importâncias, segundo ela, coincidem com aquelas lançadas na DIPJ.

Ao final, propugnou pela acolhida de suas alegações, mantendo o enquadramento como prestadora de serviços hospitalares; subsidiariamente, requereu afastamento da imposição da multa de ofício, em vista de que cumprira as exigências vigentes época dos fatos, antes do advento do Ato Declaratório Interpretativo n. 19/2007.

Posteriormente ingressou a impugnante com as petições de fls. 276/278 e 280/282 em que pleiteia o cancelamento integral da imposição tributária em face do advento da Lei n. 11.727/2008, que alterou o inciso III do art. 15 da Lei n. 9.249/1995 para incluir a atividade da contribuinte no conceito de serviço hospitalar, com efeitos retroativos por tratar-se de lei interpretativa.

No voto recorrido A Turma Julgadora de 1ª. Instância consignou que o alcance do artigo 23 da IN SRF nº 306/2003 somente ficou explicitado com a edição do ADI 18/2003, o qual manifestou o entendimento de que, para fins do disposto no artigo 15, § 1º, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995, consideram-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

Salientou que na vigência da IN SRF 306/2003 e IN SRF 480/2004 a definição de serviços hospitalares abrangeria aqueles prestados por empresários ou sociedades empresárias que exerçam uma ou mais das atribuições previstas no artigo 27 da IN SRF 480/2004, na redação dada pela IN SRF nº 539/2005, e que possua estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da retrocitada resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

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

Afirma ainda não ser admissível a aplicação retroativa da Lei nº 11.727/2008, que deu nova redação a alínea "a" do inciso III do § 1º, do art. 15 da Lei nº 9.249/95, já que houve a modificação do enunciado anterior, excepcionando-se da tributação não só os serviços hospitalares, que anteriormente estavam previstos, como também acrescentou outras hipóteses de cálculo benéfico.

Entende que, considerando que a imposição tributária abrange os anos-calendário de 2003 a 2006, deve-se perquirir acerca da definição de serviços hospitalares para cada um dos períodos. Assim, para o ano-calendário de 2003 e 2004, vigem as regras instituídas pela IN 306/2003; para o primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2005, as estatuídas pela IN 480/2004; para o segundo e o terceiro trimestres de 2005 e o ano-calendário de 2006, as normas da IN 539/2005;

Sendo assim, somente os serviços que se enquadrem no conceito de serviços hospitalares do ADI nº 18, de 2003, da IN SRF nº 306/2003, durante sua vigência, e da IN SRF nº 480/2004, com a redação dada pela IN SRF nº 539/2005, estariam compreendidos na exceção ao percentual de 32%, o que não seria o caso da Recorrente;

Com relação à suposta inconstitucionalidade da multa, não seria de competência da autoridade administrativa apreciar a sua arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela CF, art. 102.

No que diz respeito à glosa da CSLL decorrente de retenções declaradas em DIPJ, para as quais a contribuinte alega a efetividade, haveria que se considerar que não teriam sido juntadas qualquer espécie de instrução probatória apta a amparar suas alegações, motivo por que não haveria como dar guarida à pretensão.

Cientificada da decisão, em 30/03/2011, apresentou a interessada em 28/04/2011, recurso voluntário.

Como razões preliminares invoca a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir definitivamente os lançamentos em face do decurso do prazo de 360 dias previsto no art. 24, da Lei nº 11.457/2007, para o julgamento do litígio pela Turma Julgadora de 1ª Instância.

No mérito, em apertada síntese, observou que o STJ, quando do julgamento do REsp nº 951.251/PR, pacificou o entendimento segundo o qual o conceito de serviços hospitalares a que se refere o art. 15, § 1, III, "a" da Lei nº 9.249/95, na sua redação original, deve ser interpretado de forma objetiva, abrangendo as atividades de natureza hospitalar essenciais à população, independentemente da existência de estrutura para internação, excluídas somente as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos, características às quais se amoldariam os serviços realizados pela Recorrente.

Invoca a aplicação retroativa da Lei nº 11.727/2008 que deu novo conceito à expressão “atividades hospitalares”, promovendo considerável alargamento de seu alcance.

Volta-se contra multa de ofício imposta qualificando-a de absurda e que cumpre ao julgador administrativo apreciar ilegalidade de lei pela aplicação obrigatória dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco.

Quanto à glosa das retenções de CSLL rebateu a afirmação de que não teria apresentado a prova, já que as notas fiscais que demonstrariam o fato teriam sido juntadas à impugnação e não apreciadas pela decisão recorrida.

Ao final pede pelo reconhecimento da decadência e pelo cancelamento do auto de infração. Subsidiariamente pugna pela redução da multa de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

## 1 Preliminarmente

O prazo decadencial para constituição de crédito tributário pela Fazenda Nacional é regulado pelos artigos 150 e 173 do CTN:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

No presente caso não se verifica o decurso do prazo de 5 anos, eis que os fatos geradores mais antigos do IRPJ e da CSLL ocorreram em 31/03/2003 e a ciência dos

autos de infração se deu em 27/02/2008, portanto, dentro do prazo. Assim, as exigências de IRPJ e de CSLL tratados nos autos se encontram definitivamente constituídas e formalizadas.

Em verdade, a defesa confunde conceitos e dispositivos do CTN. O lançamento definitivamente efetuado pode ser modificado, e essa modificação pode ser motivada por iniciativa da própria administração ou por iniciativa do sujeito passivo, inclusive pela apresentação de impugnação.

A esse respeito dispõe o artigo 145 do CTN:

*Art. 145 O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:*

*I - impugnação do sujeito passivo;*

*II - recurso de ofício;*

*III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.*

Dessa forma, à época do julgamento da impugnação apresentada pelo sujeito passivo, os lançamentos de IRPJ e de CSLL tratados nos autos já se encontravam definitivamente formalizados, razão pela qual deve ser afastada a preliminar suscitada.

## 2 Mérito.

Como se constata do relato os lançamentos tratam de exigir diferenças de IRPJ e de CSLL calculados com base no percentual de presunção do lucro de 32%, aplicado às atividades de prestação de serviços em geral, como entende ser aplicável ao caso, a Administração Tributária, descontados os valores pagos pela recorrente e que foram calculados aplicando-se o percentual de presunção de 8%, destinado aqueles que prestam serviços hospitalares, como entende a defesa ser aplicável ao fato.

A recorrente é uma sociedade civil que tem por objeto social a prestação de serviços na área de radiologia, tomografia computadorizada, ultrassonografia, medicina nuclear, ressonância magnética, densitometria óssea e demais especialidades relacionadas com diagnóstico por imagem. A responsabilidade pelos laudos e exames realizados ficam a cargo dos sócios, todos médicos.

Recentemente manifestei-me em voto proferido em outro julgado, que tratou do mesmo tema, no sentido de que a norma contida no art. 15, § 1º, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, não teria determinado que os demais serviços ligados à área da saúde, desvinculados dos hospitais, fossem tratados como serviços hospitalares e que o conceito erigido do comando legal não poderia ser interpretado de maneira a estender sua aplicação a outras atividades, como as de prestação de serviços de exames de imagem, ainda que essas atividades sejam intrinsecamente ligadas à área de saúde.

Apoiei e illustrei meu voto com o entendimento exarado pelo STJ no REsp nº 925.175/SC, da lavra do ministro Castro Meira, cuja ementa e trecho do respectivo voto, transcrevo abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE*

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

Autenticado digitalmente em 25/09/2014 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 25/09/

2014 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 02/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*CÁLCULO. LABORATÓRIOS DE ANÁLISES CLÍNICAS. ATIVIDADES HOSPITALARES. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95.*

*O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, que diminui a base de cálculo, resultando em menor valor a recolher de pessoas jurídicas que desenvolvem atividades hospitalares, deve ser interpretado restritivamente, para abranger, além dos próprios hospitais, apenas os estabelecimentos que dispõem de "estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes" (REsp 786.569/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 30.10.06). No caso concreto, não podem ser enquadrados no conceito de serviços hospitalares os exames realizados em laboratórios de análises clínicas, porquanto os favores fiscais não comportam interpretação analógica. Precedentes da Primeira Seção.3. Recurso especial provido.*

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

No entanto, avaliando melhor a questão, pude verificar que o posicionamento do STJ foi por mim equivocadamente interpretado. Aquele Superior Tribunal, em verdade, entende que todos os serviços ligados diretamente à área de promoção da saúde, são atividades hospitalares, excetuando-se as simples consultas médicas. Esse posicionamento pode ser claramente verificado no voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves no julgamento do julgamento do Resp nº 1.116.399 -BA (2009/0006481-0), ao qual foram atribuídos os efeitos do art. 543-C do CPC.

Eis o que restou consignado no Acórdão e no voto proferido no referido julgado:

*DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 53 e 468 DO CP. 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 CP.*

*1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, par fms de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-s a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles*

*estabelecimentos destinados ao atendimento global do paciente, mediante internação e assistência médica integral.*

*2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, par fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, §1º, inciso I, "a" 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 Recita Federal e frente aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisito não previsto em lei (a exemplo da necessidade da estrutura que permita internação de pacientes) para obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa de 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 11.727/2008 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.*

*5. Hipóteses 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 assemelhados a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por centos), 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 representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.*

7. Recurso especial não provido.

Do voto proferido pelo Ministro Benedito Gonçalves, extraio os seguintes trechos:

“ ...

Quanto ao mais, nos termos relatados, a controvérsia dos autos reside na discussão a respeito da forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/59, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL, preconizada pelo artigo 15, §1º, inciso I, alínea "a", com redação anterior à vigência da Lei 11.727/2008, combinado com o artigo 20 da mesma lei.

Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei poder-se restringir o benefício fiscal, interpretando conceito de "serviços hospitalares como aqueles destinados ao atendimento global do paciente, mediante internação e assistência médica integral.

O Tribunal de Origem, ao dar provimento à apelação do contribuinte, consignou que:

*No caso dos autos, de acordo com o contrato social de fls. 30/32, o impetrante tem por objeto social a 'prestação de serviços médicos laboratoriais'. Ademais, a própria receita federal estabeleceu um conceito aberto do que sejam serviços hospitalares, inicialmente com a IN n.º 306/2003, revogada pela IN n.º 480/2004 e, por meio da IN n.º 539/2005 (art. 27), definiu que são 'aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde'.*

*Assim sendo, como as atividades da impetrante estão vinculadas à prestação de serviços médicos laboratoriais, enquadrando-se no conceito de serviços hospitalares, uma vez que suas atividades estão vinculadas à atenção e a assistência à saúde humana, deve ser reconhecida a redução das alíquotas de CSLL e IRPJ, nos termos da Lei n.9249/95 (fl. 398).*

A respeito do tema, esta Corte havia firmado entendimento no sentido de que apenas poderiam ser considerados prestadores de serviços de natureza hospitalar, para fins de recolhimento de IRPJ e da CSLL com alíquota reduzida, aqueles estabelecimentos que exercessem suas atividades junto a Hospitais, ou que possuíssem recursos e estrutura para internação de pacientes. Ambas as turmas da Seção de Direito Público vinham decidindo nesse sentido. Entretanto, em razão da ocorrência de algumas decisões dissonantes e das novas reflexões e argumentações que foram trazidas a esta Corte, a matéria foi novamente afetada à Primeira Seção que, por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, ocorrido no dia 22.4.2009, modificou a orientação até então adotada.

Com efeito, naquela assentada, após os judiciosos votos proferidos pelo Ministro Relator e pelos Ministros Teori Zavascki e Eliana Calmon, decidiu-se, em síntese, que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso I, "a" da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pela contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou o contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde), que é, inclusive, alçado à condição de direito fundamental.

Ademais, consignou-se que os regulamentos emanados da Receita Federal e frente aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisito não previsto em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para 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”.

Dessa forma, ficou assentado 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”.

Ressaltou-se ainda que as alterações preconizadas pela Lei 11.727/2008 aos dispositivos legais em discussão apenas devem ser aplicadas à demandas ajuizadas após a sua vigência, não possuindo efeito retroativo

Por fim, foi esclarecido que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se referir a toda recita bruta da empresa genericamente considerada, mas sim àquela receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 ora analisado.

Podem ser citados, ainda, outros precedentes daquela Corte, na mesma direção:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO –IRPJ E CSLL – BASE DE CÁLCULO REDUZIDA – LEI 9.249/95 – CONCEITO DE “SERVIÇOS HOSPITALARES” –CARÁTER OBJETIVO – QUESTÃO PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO (RESP 951.251/PR) – RECURSO ESPECIAL ADESIVO – SUCUMBÊNCIA INEXISTENTE –AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL.*

*1. Provida apelação e a remessa oficial, com a denegação da segurança, falta à Fazenda Nacional interse recursal.*

*2. A Primeira Seção pacificou o entendimento de que o conceito de serviços hospitalares a que se refere o art. 15, §1º, I, "a, da Lei 9.249/95, na sua redação original, deve ser interpretado de forma objetiva,abrangendo as atividades de natureza hospitalar essenciais à população, independente da existência de estrutura para internação, excluída somente as consultas realizadas por profissionais liberais em seus consultórios médicos.*

*3. Na ocasião, restou consignado que a tributação com a base de cálculo reduzida deve considerar a recita proveniente de cada atividade específica, na forma do § 2º do mencionado dispositivo legal,o invés da recita bruta total da empresa.*

*4. Da mesma forma, conclui-se que não é possível aplicação das disposições da Lei 11.727/2008 às demandas ajuizadas anteriormente à sua vigência, por falta de pré-questionamento.*

*5. Ressalva do ponto de vista da relatora em relação à exclusão indistinta das consultas em comento.*

6. *Provido parcialmente o recurso do contribuinte; não conhecido o especial adesivo da Fazenda Nacional (REsp 93.21/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21/5/2009, DJe 4/6209).*

*TRIBUTÁRIO –IRPJ E CSLL –ALÍQUOTA REDUZIDA –ART. 15, §1º, I, "A, DA LEI N.9249/95 –LABORATÓRIO DE ANÁLISE CLÍNICAS –PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES –NOVEL ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO.*

1. *Concluiu a Primeira Seção que, "por serviços hospitalares compreendem-se aqueles que estão relacionados às atividades desenvolvidas nos hospitais, ligados diretamente à promoção da saúde, podendo ser prestados no interior do estabelecimento hospitalar, mas não havendo esta obrigatoriedade. Deve-se, por certo, excluir do benefício as simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais consubstanciadas em consultas médicas, já que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos." (REsp 951251/PR, rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 2.4209, DJe 3.6209).*

2. *Para fazer jus à concessão do benefício fiscal previsto ns artigos 15, §1º, I, "a e 20 da Lei n.9249/95, é necessário que a prestação de serviços hospitalares seja realizada por contribuinte que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico, e não apenas a capacidade de internação de pacientes.*

3. *Merece reforma o entendimento firmado pela Primeira Turma, para reconhecer a incidência dos percentuais de 8% (oit 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 laboratoriais de análise clínicas.*

*Embargos de divergência providos (ERsp 956.12/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09209, DJe 01/0209).*

Curvo-me, assim, ao posicionamento adotado pelo STJ em sede de recurso repetitivo para considerar que a atividade da contribuinte, que presta serviços realizando exames de radiologia, tomografia computadorizada, ultrassonografia, medicina nuclear, ressonância magnética, densitometria óssea e demais especialidades relacionadas com diagnóstico por imagem, intimamente relacionados à área de saúde, pratica atividade hospitalar e deve ser beneficiada com o percentual de presunção do lucro reduzido, de 8% para o IRPJ e de 12% para CSLL.

No que toca à glosa de retenções de CSLL a recorrente afirma ter juntado aos autos, por ocasião da impugnação, as notas fiscais de prestação de serviços que comprovariam as retenções nos valores deduzidos na apuração final dos períodos. Contudo, não encontrei

neste processo uma única nota fiscal sequer, verificando-se que, mais uma vez, a recorrente se limitou a manifestar sua inconformidade com a glosa promovida pelo Fisco.

Não havendo prova de que as retenções se deram em valores maiores do que aqueles constantes dos informes de rendimentos apresentados pelas fontes pagadoras e anexados às fls. 135 a 141 dos autos, deve ser mantida a glosa.

Com relação à penalidade aplicada sobre os tributos exigidos nos presentes autos é de se esclarecer que a multa ao percentual de 75% corresponde à multa exigida nos casos de lançamento de ofício.

A penalidade instituída pelo artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, nada mais é do que uma sanção pecuniária a um ato ilícito, qual seja, a falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata.

*In casu*, dado que não houve pagamento ou recolhimento de tributos devidos, por parte da contribuinte, a exigência da multa de ofício encontra-se em perfeita consonância com a legislação em vigor.

A propósito, em relação aos argumentos de ilegalidade e inconstitucionalidade de comandos normativos legitimamente inseridos no sistema jurídico, cumpre transcrever o posicionamento consensual deste órgão, como se verifica da seguinte súmula:

***Súmula CARF no. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.***

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para considerar como presunção do lucro os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, exonerando do crédito tributário as parcelas calculadas ao percentual de 32% e respectivos encargos legais.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez