



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

Processo n° 13839.001205/2004-33
Recurso n° 166.308 Voluntário
A córdão n° **1402-00.248 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 1 de setembro de 2010
Matéria IRPJ - RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITORIO.
Recorrente LABORATORIO DE ANALISES CLINICAS ANCHIETA S/C
Recorrida 2A TURMA - DRJ EM CAMPINAS (SP)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO EXTINÇÃO DO DIREITO – TERMO INICIAL – RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN – Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo, de cinco anos, para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Essa termo não se altera em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, eis que, nesse caso, o pagamento extingue o crédito sob condição resolutória.

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – SERVIÇOS DE ANÁLISES CLÍNICAS – A prestação de serviços de análises clínicas não se confunde com a prestação de serviços hospitalares. Havendo a opção pelo Lucro Presumido, este será apurado pelo coeficiente de 32%, aplicável à prestação de serviços em geral (Lei nº 9.249/95, art. 15, § 1º, inc. III)

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Sergio Luiz Bezerra Presta, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

LABORATORIO DE ANALISES CLINICAS ANCHIETA S/C recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida *(verbis)*:

Trata o presente processo de pedido de restituição efetuado em 14/06/2004, no valor atualizado de R\$ 75.335,05, referente a pagamentos a título de IRPJ, efetuados entre abril/1997 a janeiro/2003, nos 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. Entende a interessada, que nos termos do art. 15, § Iº, inciso III, letra "a", da Lei nº 9.249/95, 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%. A contribuinte apresentou 31 Declarações de Compensação por via eletrônica, conforme fls. 410/541, nas quais informa o presente processo como origem do crédito.

A DRF em Jundiaí/SP, em decisão de fls. 553/561, datada de 26/02/2007, indeferiu o pedido de restituição dos pagamentos efetuados anteriormente a 14/06/1999 por entender estarem decaídos e com relação aos demais pagamentos por entender que a atividade da contribuinte não se confunde com prestação de serviços hospitalares, assim definidos no art. 23 de IN SRF nº 306/2003; e não homologou as compensações pleiteadas.

Inconformada com a decisão de indeferimento do pedido de restituição e de não homologação das compensações pleiteadas, da qual tomou ciência por via postal em 20/03/2007, AR de fl. 563, a contribuinte, por meio de seu bastante procurador, procuração de fl. 584, postou por SEDEX, em 18/04/2007, a manifestação de inconformidade de fls. 564/583, acompanhada dos documentos de fls. 584/591, na qual oferece as seguintes razões de fato e de direito:

- que a recorrente é sociedade civil de prestação de serviços de atividade regulamentada, tendo como objetivo social a prestação de serviços de laboratório de análises clínicas e posto de coleta de sangue, encontrando respaldo jurídico para que seja equiparada àquelas que prestam serviços hospitalares, desde que realizem atividades destinadas a pacientes internos e externos, com o intuito de recuperar o estado de saúde do paciente, não se considerando a qualificação ou composição do prestador de serviço;

- que a Lei Complementar nº 118/2005 é totalmente ilegal ao estabelecer alteração no prazo de repetição de indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação à medida que vai de encontro ao que o CTN estabelece como causa da extinção do tributo e também à própria definição de lançamento tributário, que é atividade privativa da administração fazendária;

- que o STJ, ao julgar a constitucionalidade da LC nº 118/2005, decidiu pela irretroatividade do novo entendimento imposto pelo legislativo;

- entende que lhe assiste direito à restituição do IRPJ recolhido nos últimos 10 anos, face ao lançamento por homologação (5 anos para lançar + 5 anos para cobrar);

- no mérito, entende que o conceito de serviço hospitalar deve ser traçado com base na natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento, e não na figura do prestador do serviço;

- a abrangência da expressão serviço hospitalar está na atividade do prestador e não na pessoa do prestador, nem nas suas dependências, ou instalações, devendo apenas estar ligada às atividades de atenção e à assistência à saúde;

- que o conceito de serviço hospitalar deve ser exatamente o mesmo fixado pela disciplina jurídica correspondente - o direito médico-sanitário. Entendimento diferente, afronta o art. 109 do Código Tributário Nacional, pelo qual a legislação tributária poderá apenas alterar os efeitos tributários, e não o conceito;

- que a legislação tributária nunca especificou exatamente a abrangência do conceito de serviço hospitalar. Esta lacuna era preenchida livremente pela Receita Federal, sem qualquer amparo nas legislações médico-sanitárias, até o advento da IN/SRF nº 306/03 e do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/03, que assumiram o entendimento adotado pela legislação médico-sanitária;

- apenas, que é ilegal o requisito trazido pelo inciso I, do artigo 2º, do ADI SRF nº 18/03, na medida em que cria uma exigência não prevista na legislação sanitária, quando descarta a presença de um serviço hospitalar quando o serviço for prestado exclusivamente pelos sócios;

- que a IN SRF nº 480/04, revogou a IN SRF nº 306/03, e em seu art. 27 estabeleceu que somente serão considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares, elencando os requisitos para assim serem classificados;

- que a IN SRF nº 480/04 modificou o conceito de serviços hospitalares, o que não pode ser aceito, pois esta alteração foi introduzida no sistema por um veículo inadequado, afrontando o direito líquido e certo das empresas que já foram consideradas prestadoras de serviços hospitalares, sob pena de afronta diretamente à Magna Carta;

- que o CTN, em seu art. 110 enfatiza que a lei tributária não poderá alterar a definição, o conceito e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição para definir competências tributárias;

- que a IN SRF n° 480/04 legislou de forma ilegal em seu art. 27, fora de sua competência, não podendo determinar o conceito de hospital e equiparados, motivo pelo qual a guarida para a solução da norma ilegítima é encontrada no sistema normativo, na disposição adequada e legal, publicada pelo órgão competente para tanto, continuando a prevalecer o disposto pelo Ministério da Saúde, ou seja, a Portaria GM n° 1.884, de 11/11/94, Parte II, Capítulo 2;

- que a IN SRF n° 539/05 vigente, considera serviços hospitalares os diretamente ligados à assistência e atenção à saúde, consoante o estabelecido pelo Ministério da Saúde, subitem 2.1 da Parte II, Capítulo 2, desde que sejam exercidos os serviços médicos conforme os incisos I e II do art. 27 da IN SRF n° 480/04;

- aduz que a presente manifestação de inconformidade deve ser apreciada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e que o crédito tributário referente ao presente processo encontra-se com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 28 da IN SRF n° 460/04 e art. 151, III do CTN;

- pleiteia a correção do indébito tributário pela taxa SELIC;

- por fim alega que, restando legítimo o direito da recorrente de apropriar e aproveitar o crédito decorrente do pagamento indevido sob o título de IRPJ equiparado a serviços hospitalares, a compensação com outros tributos e contribuições federais, sob administração da Receita Federal, é seu direito inarredável.

A DRJ Campinas proferiu acórdão assim ementado:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO- DECADÊNCIA. ART. 168 DO CTN. Nos termos do art. 168 do CTN o direito de pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido de tributo, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE / LEGALIDADE DE LEI. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA. Quaisquer discussões que versem sobre a constitucionalidade ou legalidade das leis exorbitam a competência das autoridades administrativas, às quais cumpre aplicar as determinações da legislação em vigor, principalmente em se tratando de norma validamente editada, segundo o processo legislativo constitucionalmente estabelecido.

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO.SERVIÇOS HOSPITALARES. CONFIGURAÇÃO. O percentual de 8% para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ na forma do Lucro Presumido somente se aplica nos casos de prestação de serviços médicos, quando cumpridos os requisitos estipulados no art. 27 da IN SRF n° 480/2004, com a redação alterada pela IN SRF n° 539/2005.

Cientificada do indeferimento de seu pleito em 30/01/2008, fl. 603, a contribuinte apresentou em 19/02/2008 o recurso voluntário de fls. 606 e seguintes, no qual repisa as alegações da peça impugnatória.

Voto

Conselheiro Antônio José Praga de Souza - Relator

O recurso é tempestivo, preenche as condições de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Conforme relatado, o contribuinte apresentou pedido de reconhecimento de direito creditório, em 14/06/2004, pleiteando créditos sobre recolhimento do IRPJ na sistemática do lucro presumido, nos anos-calendário de 1996 a 2004, nos quais adotou o percentual de 32% (prestação de serviços gerais), todavia, alega que o correto seria de 8% (serviços hospitalares).

De início confirmo a decisão de primeira instância quanto ao decurso de prazo para pleitear a restituição até o período de apuração encerrado em março de 1999, isso porque o prazo é de cinco anos contado do pagamento indevido.

O Código Tributário Nacional trata do direito à restituição nos seguintes artigos:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Sirvo-me das lições da conselheira Sandra Maria Faroni no acórdão n.º. 101-96889, proferido em 15/08/2008, cujos fundamentos trancrevo a seguir.

“[...] Como se vê, como regra geral, em casos de pagamento indevido ou a maior, o direito de pleitear a restituição se extingue com o prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito.

Em se tratando de tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo extingue o crédito sob condição resolutória o que significa dizer que, feito o pagamento, os efeitos da extinção do crédito se operam desde logo, estando sujeitos a serem resolvidos se não homologado o procedimento do contribuinte, expressa ou tacitamente.

Não se desconhecem as manifestações do STJ no sentido de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo de cinco anos contados é a data em que se considera homologado o lançamento (tese dos “cinco mais cinco” defendida pela Recorrente). Essa tese, todavia, peca pela falha de dar à condição resolutória efeitos de condição suspensiva, elevando o prazo para até 10 anos.

A correta interpretação para a contagem do prazo para pleitear a restituição, a meu ver, é aquela que vem sendo dada pelo Conselho de Contribuintes, traduzida na ementa do Acórdão n.º 108-05.791, de 13 de julho de 1999:

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA – INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN - O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.

Assim, em situações normais, ocorrendo a homologação tácita, o termo inicial para o prazo de cinco anos para pleitear a restituição é a data do pagamento. Nas demais situações, tal como sintetizado na ementa do Acórdão CSRF/01-04.577, de 10 de junho de 2003, será: (a) a data da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; (b) a data da publicação Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão

proferida *inter partes* em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; (c) a data da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

No presente caso, uma vez não alegado que o indébito se exteriorizou no contexto de situação conflituosa, o termo inicial para a contagem é a data em que se efetivou o pagamento.”

No que tange aos demais períodos de apuração, cujos recolhimentos não foram atingidos pela decadência, necessário analisar o mérito.

Afirma a contribuinte que o “conceito de serviços hospitalares está ligado a finalidade para os quais são prestados (proteção da saúde) e não ao local onde são prestados ou por quem são prestados”. Aduz ainda, “que tal interpretação se dá em razão do caráter finalístico da Lei 9.249/94, que, busca concretizar o objetivo constitucional dos artigos mencionados.”

De plano, esclareço que a adoção do lucro presumido é uma opção única e exclusiva do contribuinte: uma liberalidade, desde que preenchidos certos requisitos.

O enquadramento das atividades hospitalares no percentual de 8% para o lucro presumido, defina em lei, nada tem a ver com a “finalidade dos serviços prestados” e sim com a natureza desses, conhecendo-se a percentual dos custos em relação a receita. Daí, por exemplo o percentual de 1,6% na revenda de combustíveis.

No presente caso a aplicação dos preceitos da Instrução Normativa SRF 480 de 1995 não merece qualquer reparo, conforme bem fundamentado na decisão recorrida:

“Verifica-se que para fins tributários, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das seguintes atribuições: (1) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital- dia; (2) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde; (3) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação; (4) atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia; e em qualquer das 4 hipóteses, desde que a estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde atenda ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

São também considerados serviços hospitalares os serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"); ou os serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", prestados por empresário ou sociedade empresária.

O art. 982 do atual Código Civil determina que a sociedade empresária está sujeita à inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis (art. 967 do Código Civil). Não é o caso das registradas em cartório, que são sociedades simples.

O regime jurídico do empresário, de acordo com o novo Código Civil, é o regime jurídico do comerciante. E o que diz o art. 2.037, do novo Código Civil:

"Art. 2.037. Salvo disposição em contrário, aplicam-se aos empresários e sociedades empresárias as disposições de lei não revogadas por este Código, referentes a comerciantes, ou a sociedades comerciais, bem como a atividades mercantis."

Disso decorre que empresários e sociedades empresárias estão sujeitas ao regime jurídico mercantil. Elas devem ser inscritas na Junta Comercial e estão sujeitas à falência. Embora esses sejam conceitos introduzidos recentemente no ordenamento jurídico, conclui-se que o que vale para sociedade comercial, vale para sociedade empresária; o que vale para sociedade civil, vale para sociedade simples.

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, conforme alteração acostada às fls. 586/591 registrado no Cartório do 2º Oficial de Registro Civil de Pessoas Jurídicas da Comarca de Jundiaí, sob o nº 84.541, em 28/11/2003. A alteração do contrato social informa na cláusula terceira, parágrafo único que, para efeitos de adequação à Lei nº 10.406/2002 (Novo Código Civil), a contribuinte passa a constituir Sociedade Simples por cotas de Responsabilidade Limitada. Originalmente, a contribuinte foi constituída nos moldes da então denominada sociedade civil para prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada. Não obstante, a contribuinte não pode ser considerada sociedade empresária.

Além disso, não consta nos autos de que a estrutura física do estabelecimento da contribuinte atenda ao disposto no item 3, da Parte II, da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

Portanto, às atividades desempenhadas pela recorrente, quais sejam, a prestação de serviços de laboratório de análises clínicas e posto de coleta de sangue, aplica-se a alíquota de 32% sobre a receita bruta auferida, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda com apuração pelo Lucro Presumido, por não restar configurado que a recorrente enquadra-se como estabelecimento hospitalar."

A contribuinte presta exclusivamente serviços laboratoriais de análises clínicas, complementar às atividades hospitalares. Portanto o percentual do lucro presumido é mesmo de 32%.

Nesse sentido vem decidindo este Conselho, a exemplo do acórdão 108-09332, de 24/05/2007, da relatoria do ilustre conselheiro Nelson Losso Filho, cuja ementa abaixo transcrevo:

IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – SERVIÇOS DE ANÁLISES CLÍNICAS – A prestação de serviços de análises clínicas não se confunde com a prestação de serviços hospitalares. Havendo a opção pelo Lucro Presumido, este será apurado pelo coeficiente de 32%, aplicável à prestação de serviços em geral (Lei nº 9.249/95, art. 15, § 1º, inc. III).

Cabe citar também o acórdão 101-95853 de 8/11/2006, cujo relator foi o conselheiro Mario Junqueira Franco Junior:

LUCRO PRESUMIDO – CLÍNICA DE DIAGNÓSTICOS – Para que reste configurada a prestação de serviços hospitalares, com aplicação do percentual de presunção de lucratividade de 8%, necessário existir infra-estrutura física condizente com custos relevantes de equipamentos e mão-de-obra especializada, bem como a prestação de serviços médicos, de enfermagem e hotelaria hospitalar.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Antonio Jose Praga de Souza.