



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.003175/2007-42
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.917 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2021
Recorrente LABORATORIO DE ANALISES CLINICAS JORGE EID LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES.
CARACTERIZAÇÃO

Nos termos da súmula Carf nº 142, até 31/12/2008, consideram-se serviços hospitalares quaisquer atividades que podem ser desenvolvidas em hospitais, ainda que por outras pessoas jurídicas. Assim, descabe exigir do contribuinte outras especificações, tais como estrutura típica de hospitais e número de CNAE especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausência momentânea do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, substituído pela Conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de DRJ que manteve, em parte, autuação contra a empresa ora recorrente.

Em síntese, o caso versa sobre auto de infração lavrado contra a empresa indicada acima, em que foram constituídos créditos tributários de IRPJ e de CSLL, nos termos do auto de infração de fls. 08/09 e demonstrativos anexos.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal de fls. 229/230, a empresa foi autuada pelo recolhimento insuficiente de IRPJ e de CSLL nos períodos de 07/2003 a 12/2006, pois calculou o lucro presumido sob os coeficientes de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, em razão de entender que suas atividades eram consideradas como “serviços hospitalares”. De acordo com o entendimento da fiscalização, a atividade econômica da empresa não se enquadrava em tal modalidade, conforme interpretação das normas administrativas da época, razão pela qual o lucro presumido foi ajustado para 32%, sendo lançadas as diferenças de valores.

A empresa apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 254/282, alegando preliminares de nulidade, em que suscitava erro no cálculo da CSLL e ausência de fundamentação legal para a exigência do crédito tributário, o que inviabilizou a ampla defesa. No mérito, sustentou que seu objeto social era atividade de laboratório de análises clínicas. Acrescentou que, antes da autuação, consultou a administração tributária sobre qual o percentual de lucro presumido estava sujeita sua atividade. Em resposta, a autoridade competente esclareceu que deveria ser aplicado o percentual de 8% para o IRPJ, pois desenvolvia atividade hospitalar. Além disso, sustenta que com base na interpretação da legislação tributária, especialmente o art. 15, III, “a” da Lei n.º 9.249, de 1995, combinada com Instruções Normativas da Receita, pode-se concluir que sua atividade empresarial se encaixava em atividade hospitalar, razão pela qual não procedeu em desconformidade com a lei.

Em sua decisão de fls. 367/400, a DRJ afastou as alegações de nulidade, considerando não ter havido prejuízo à ampla defesa. No mérito, sustentou que a Solução de Consulta invocada pela recorrente não teria dado guarida à conclusão de que deveria recolher o IRPJ sob o coeficiente de 8%, conforme alegou na defesa. Com relação à CSLL, argumentou que este tributo não foi objeto da consulta, ficando sujeito à interpretação da legislação de regência. Aduziu ainda que, do contexto das provas dos autos, não ficou comprovado que a recorrente teria registro nos órgãos comerciais de sociedade empresária, razão pela qual não estaria sujeita ao cálculo do lucro presumido a 8% e 9% para o IRPJ e CSLL, respectivamente. Apesar dessas considerações, entendeu que era o caso de acolher parte da argumentação da empresa em relação ao erro de cálculo dos tributos lançados, recalculando o lançamento para os valores que entendeu devidos.

A recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 413/456, praticamente reprisando os argumentos da impugnação. Manteve a alegação de nulidade do auto de infração, desta vez ressaltando que o reconhecimento por parte da DRJ do erro de cálculo conforme suscitado na impugnação, constituiria prova inegável da nulidade. No mérito, reforçou que a empresa se enquadrava no conceito legal de atividades hospitalares, reforçando a evolução legislativa e jurisprudencial sobre o tema.

O processo foi originalmente distribuído ao Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado e, com a sua nomeação para a Presidência da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste Carf, o feito foi redistribuído para mim, por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleucio Santos Nunes, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. PRELIMINARES DE NULIDADE

A recorrente argui a nulidade do auto de infração, pois, com a confirmação por parte da DRJ de que houve erro de cálculo no lançamento da CSLL de 2003, ficou patente a indefinição do tributo lançado. Aduz também que o auto de infração é nulo porque a especificação da fundamentação legal para os respectivos lançamentos estaria incorreta.

As hipóteses de nulidade do lançamento tributário não podem ser interpretadas sem que se leve em consideração eventual prejuízo à ampla defesa do contribuinte. No caso em questão, já não havia qualquer impedimento do exercício à ampla defesa desde a impugnação. Tanto assim que a recorrente argumentou que houve erro na definição da base de cálculo, o que foi acolhido pela DRJ. Em sede recursal, menos razão tem a recorrente em suscitar a nulidade do auto de infração, usando como fundamento o reconhecimento por parte da decisão recorrida de que houve erro na definição da base de cálculo do tributo. O reconhecimento desse erro beneficiou a recorrente, não havendo que se falar em violação à ampla defesa na fase de recurso.

Por outro lado, a recorrente não refuta os cálculos refeitos pela decisão recorrida, o que leva à conclusão de que, sobre este ponto específico, os valores são incontroversos.

Em relação à arguição de nulidade do auto por erro na fundamentação legal, igualmente, sem razão a recorrente. O auto de infração aplicou o art. 841, I e IV do RIR de 1999 para exigir o crédito tributário. O dispositivo em questão possui a seguinte redação:

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I-não apresentar declaração de rendimentos;

IV-não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

O inciso IV transcrito serve de fundamentação legal para o caso dos autos. Note-se que a fiscalização entendeu que a recorrente, por não atender aos requisitos legais para ser

considerada empresa que exerce atividade hospitalar, recolheu os tributos em questão com inexatidão, pois deveria ter utilizado o percentual de 32% para o cálculo do lucro presumido e não 8% conforme procedeu.

Assim, entendo que não há nenhuma mácula na fundamentação legal do auto de infração, nem muito menos óbice ao exercício da ampla defesa.

Dessa forma, devem ser afastadas ambas as alegações de nulidade do auto de infração.

2. MÉRITO

Quanto ao mérito, a controvérsia se resume à caracterização da atividade econômica da empresa, se é serviço hospitalar nos termos da legislação de regência da época, ou não. Caso a resposta seja positiva, o cálculo do lucro presumido para o IRPJ e da CSLL a 8% e 12% da receita, respectivamente, estarão corretos, de modo que a recorrente não cometeu nenhuma irregularidade.

O período fiscalizado se reporta a 2003 e 2006. Nessa época, o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, possuía a seguinte redação:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória n.º 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

Conforme se observa, a previsão legal referente à tributação pelo lucro presumido de serviços hospitalares era lacônica, limitando-se a excetuar tal atividade da aplicação do coeficiente de 32%, previsto para as demais prestações de serviços. Assim, logicamente, os serviços hospitalares caíam na regra geral do caput, que prevê o percentual de 8% para o cálculo do lucro presumido.

Por não especificar quais serviços hospitalares a lei se referia, normas administrativas infralegais se incumbiram dessa definição. Para o caso específico da recorrente, inicialmente, o art. 27 da IN/SRF n.º 480, de 2004, regulamentou a matéria com a seguinte redação:

Art. 1º Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles 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.

§ 2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 - Atividades de Atendimento Hospitalar.

Posteriormente, com as alterações dadas pela IN/SRF nº 539, de 25/04/2005, o assunto passou a ser regulamentado, com as seguintes especificações:

Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 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, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

I - seguintes atribuições: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3); (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005)

§ 2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 - Atividades de Atendimento Hospitalar.

Vê-se que, ao menos a partir de 2005, as atividades da recorrente se encaixavam na previsão normativa de serviços hospitalares, conforme o inciso II do art. 27, da IN/SRF nº 480, de 2004.

Apesar das restrições trazidas pela regulamentação infralegal, o Superior Tribunal de Justiça pacificou a controvérsia jurídica, concluindo que atividades hospitalares possuem um sentido amplo, o que afasta as restrições encartadas pela normatização administrativa. Eis o primeiro precedente a respeito: Resp. nº 1.116.399-BA.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO "SERVIÇOS HOSPITALARES". INTERPRETAÇÃO OBJETIVA.

DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO.
ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO
AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".

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

4. Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

6. Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido. (REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 24/02/2010)

No mesmo sentido vieram outros julgados, como, por exemplo: RESP 807128-RS, RESP 898913-SC, RESP 832906-SC, RESP 786569-RS, RESP 837195-PR, ERESP 346629-BA, ERESP 628079-SE.

Atualmente, no âmbito do Carf, a súmula n.º 142 orienta que até 31/12/2008, o conceito de atividades hospitalares deve ser amplo e exclui somente as consultas médicas.

Súmula CARF n.º 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.

Considerando que é fato incontroverso que a atividade da recorrente é de serviços de laboratório e análises clínicas, anatomia patológica e banco de sangue desde a sua fundação em 1983, conforme consta de seus atos estatutários de fls. 22/72, segue-se que é o caso de aplicação da súmula Carf citada.

Sobre a alegação da DRJ de que a empresa não constituía sociedade empresária e que não possuiria estrutura física para se enquadrar no conceito de atividades hospitalares, deve-se também aplicar a Súmula Carf n.º 142, citada acima, que não distingue o tipo de pessoa jurídica destinatária do benefício.

Com relação às alegações de inaplicabilidade da multa de ofício e respectiva incidência de juros, com improcedência da exigência principal, os acessórios seguem a mesma sorte, ficando prejudicada sua cobrança.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso e voto em afastar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, em dar provimento, reformando-se a decisão recorrida integralmente.

(documento assinado digitalmente)

Cleucio Santos Nunes