



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13855.000236/2007-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.379 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de setembro de 2019
Recorrente RADIOLOGIA CLINICA ORLANDIA LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

SERVIÇOS HOSPITALARES. DEFINIÇÃO. ASPECTO OBJETIVO. ATIVIDADE EXECUTADA. LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE DE 8%. FATOS GERADORES ANTERIORES AO ANO-CALENDÁRIO DE 2009.

Para a determinação do coeficiente do lucro presumido, os serviços hospitalares sobre o qual predica a redação original do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, devem ser compreendidos sob uma acepção objetiva, em torno das atividades exercidas pela pessoa jurídica na promoção à saúde, com exceção de consultas médicas, conforme definição de decisão do STJ (REsp nº 1.116.399 - BA), em sede de recurso repetitivo, artigo 543-C do antigo CPC (Lei nº 5.869, de 1973), vinculante aos conselheiros do CARF (RICARF, Anexo II, art. 62, § 1º, inc. II, alínea “b”), aplicável até os fatos geradores ocorridos em 2008, vez que a partir de 2009 sobreveio alteração legislativa, dada pela Lei 11.727/2008, que não foi objeto de apreciação na decisão proferida pelo Tribunal Superior.

SUMULA CARF Nº 142. SERVIÇOS HOSPITALARES. INTERPRETAÇÃO ATÉ 31/12/2008.

Predica a Súmula CARF nº 142 que 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 606/648) interposto por RADIOLOGIA CLÍNICA ORLÂNDIA LTDA (“Contribuinte”) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1801-001.204 (e-fls. 591/599), pela 1ª Turma Especial da Primeira Seção, na sessão de 03/10/2012, que negou provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício:2003

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL.

Para fins de apuração do lucro presumido, a pessoa jurídica prestadora de serviços em geral deve aplicar o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta na determinação da base de cálculo do IRPJ.

JUROS DE MORA.

Tem cabimento a incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic sobre débitos tributários não pagos nos prazos legais.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

A multa de ofício proporcional é uma penalidade pecuniária aplicada em razão de inadimplemento de obrigações tributárias apuradas em lançamento direto com a comprovação da conduta culposa.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A autuação fiscal (e-fls. 04/36), de IRPJ, relativa ao ano-calendário de 2002, entendeu que o coeficiente sobre a receita bruta aplicável à pessoa jurídica seria de 32%, vez que suas operações se enquadrariam no conceito de serviços em geral, e não de serviços hospitalares, previstos no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995 (art. 519 do RIR/99).

Foi apresentada impugnação pela Contribuinte (e-fls. 122/148). A 3ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto julgou a impugnação procedente em parte (e-fls. 378/408), para deduzir do imposto lançado de ofício o imposto de renda retido na fonte, no Acórdão n.º 14-27.343, nos termos da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

Considera-se prestador de serviços hospitalares, sobre cuja receita caberá a aplicação do percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido, o estabelecimento assistencial de saúde que atender aos requisitos previstos no art. 27 da IN SRF n 2 480, de 2004, com a alteração introduzida pelo art. 1 2 da IN SRF n2 539, de 2005 e sigam os dispositivos emanados no ADI no 19 de 10/12/2007.

IRRF. DEDUÇÃO DE ANTECIPAÇÕES.

As antecipações de IRRF deverão ser deduzidas para fins de cálculo do IRPJ devido em cada período de apuração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não se tratando de auto de infração lavrado por pessoa incompetente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos os artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

A partir de 10 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, aplicada em auto de infração, é multa administrativa, de natureza punitiva.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 418/454). A 1ª Turma Especial da Primeira Seção, no Acórdão n.º 1801-001.204, negou provimento ao recurso.

A Contribuinte interpôs recurso especial, apresentando os paradigmas n.º 101-94.413 e 107-07.277. Aduz que atividade de radiologia enquadra-se no conceito de serviços

hospitalares previsto no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, razão pela qual cabe a aplicação do coeficiente de determinação do lucro presumido de 8% sobre a receita bruta. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso especial.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 651/659) deu seguimento ao recurso especial.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) apresentou contrarrazões (e-fls. 656/660). Aduz que a aplicação do percentual de 8% apenas se justifica quando presentes fatores de custos relevantes, como os que ocorrem em um hospital, tais como hotelaria, alimentação, médicos plantonistas nas 24 horas do dia, serviço ininterrupto, serviço de enfermagem permanente, dentre outros, o que não seria o caso dos autos. Seria incorreto entender-se pela aplicação do coeficiente de determinação do lucro presumido de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta originária de prestação de serviços de exames radiológicos, ainda que executados dentro de uma unidade hospitalar. Requer pelo não provimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da Contribuinte, no qual se discute o coeficiente de determinação do lucro presumido aplicável em face da interpretação que se deve conferida à expressão “serviços hospitalares” posta no art. 15 da Lei n.º 9.249, de 1995, vigente à época dos fatos:

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:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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**;

Entende a decisão recorrida que as atividades desenvolvidas pela Contribuinte enquadram-se no conceito de serviços hospitalares posto na legislação, razão pela qual se aplicaria o coeficiente de 8% sobre a receita bruta, e a PGFN pugna pela aplicação do percentual de 32%, por entender que a pessoa jurídica não pratica serviços hospitalares, enquadrando-se na regra de *prestação de serviços em geral*.

Sobre a admissibilidade, foram apresentados pela Contribuinte dois paradigmas, n.º 101-94.413 e 107-07.277.

Quanto ao segundo paradigma, n.º 107-07.277, não se presta para caracterizar a divergência na interpretação da legislação tributária, requisito específico de admissibilidade previsto no art. 67, Anexo II do RICARF. Isso porque as atividades da pessoa jurídica do paradigma são mais amplas do que as operações da Contribuinte (que envolvem somente a prestação de serviços de radiologia em ambiente hospitalar). No paradigma, a pessoa jurídica tem um maior rol de atividades, como se pode observar no voto:

Na segunda questão, verifico que a autuada presta serviços médico-hospitalares, com serviços de internação em período diurno, cateterismo, pequenas cirurgias, radiologia, ultra-sonografia, tomografia computadorizada e ressonância magnética, inclusive em cada um de seus estabelecimentos possui dois apartamentos equipados com banheiros, instalação de oxigênio, cozinha, lavanderia, sala de esterilização e serviço de ambulância.

(...)

Dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte e provas acostadas aos autos verificamos que se trata de um Hospital Dia, vez que efetua: exames de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado de saúde, pequenas cirurgias, cateterismo, e conta com atendimento de enfermagem, inclusive os serviços de hotelaria uma vez que possui em suas dependências, acomodações com banheiros, leitos, instalações com oxigênio, lavanderia, sala de esterilização, e serviço de ambulância destinado ao atendimento dos pacientes.

Não há como se estabelecer a divergência na interpretação da legislação tributária diante de suportes fáticos distintos. A decisão paradigma levou em consideração um conjunto amplo de atividades desempenhadas pela pessoa jurídica para firmar convicção e proferir sua decisão, enquanto que nos presentes autos as atividades da Contribuinte consistem especificamente na prestação de serviços radiológicos em ambiente hospitalar.

Portanto, não há que se conhecer do recurso especial em relação ao paradigma n.º 107-07.277.

Por outro lado, em relação ao paradigma n.º 101-94.413, há uma convergência entre as atividades desenvolvidas suficiente para caracterizar a divergência na interpretação da legislação.

Transcrevo excerto da decisão paradigma:

Dessa forma, ante o conceito fixado pelo art. 23 da IN n.º 306/2003, verifica-se que a atividade exercida pela recorrente, de prestação de serviços de radiologia, compreendida nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde, de que trata o inciso V da citada instrução normativa, pode ser enquadrada nas atribuições compreendidas como serviços hospitalares, sendo cabível a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) para fins de determinação do lucro presumido. *(Grifei)*

Portanto, resta caracterizada a divergência entre a decisão recorrida e o paradigma n.º 101-94.413.

Assim sendo, voto no sentido de **conhecer do recurso especial** da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

A matéria já foi enfrentada em outras oportunidades pelo Colegiado.

Transcrevo ementa e excerto do Acórdão n.º 9101-003.319 (relatoria do Cons. Rafael Vidal de Araújo), que apresenta de maneira objetiva e didática a situação posta em discussão, que trata precisamente da atividade da Contribuinte, prestação de serviços de radiologia em ambiente hospitalar:

SERVIÇOS HOSPITALARES. SERVIÇOS NA ÁREA DA RADIOLOGIA. LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE DE 8%.

A contribuinte que executa serviços na área da radiologia (diagnóstico por imagem com uso de radiação ionizante, tomografia, radioterapia, etc.), conforme restou confirmado nos autos, inclusive após diligência, está sujeita ao coeficiente de 8% para a determinação do lucro presumido. Aplicação do entendimento exarado pelo STJ no REsp n.º 1.116.399-BA.

(...)

Em resumo, o acórdão recorrido entendeu que o coeficiente correto era de 8%, o que implicou no reconhecimento do direito creditório e na homologação da compensação.

Com seu recurso especial, a PGFN busca reverter essa decisão, defendendo que o lucro presumido deveria ser mesmo apurado com o coeficiente de 32%, o que afastaria o reconhecimento do direito creditório e resultaria na negativa da compensação.

A tributação dos serviços hospitalares na modalidade do lucro presumido já suscitou muitas controvérsias.

A Lei 9.249/1995, em sua redação original, definiu o coeficiente de 8% para os serviços hospitalares nos seguintes termos:

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:

I – (...)

II – (...)

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

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

Havia muita polêmica sobre quais atividades poderiam ser enquadradas como “serviço hospitalar”, e quais os requisitos que os contribuintes deveriam atender para que fosse aplicado o coeficiente de 8%.

A Lei n.º 11.727/2008, então, promoveu uma alteração na alínea “a” acima transcrita, que passou a conter a seguinte redação:

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

Os fatos debatidos nesse processo são anteriores a esta alteração legislativa.

Interpretando a redação original da Lei 9.249/1995, o Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao julgar um Recurso Especial representativo de controvérsia, que foi submetido

ao regime do artigo 543-C do CPC, consolidou o entendimento de que “a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde)”:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.399 - BA (2009/0006481-0)

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.*

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.

(grifos acrescidos)

O STJ vinha interpretando o referido dispositivo legal de maneira bem restritiva, e a mudança neste posicionamento se deu no julgamento do RESP 951.251-PR, conforme o destaque feito na transcrição acima.

Também é interessante transcrever a ementa dessa decisão:

RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO.

ARTS. 15, § 1º, III, “A”, E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR.. INTERNAÇÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO.

1. Acórdão proferido antes do advento das alterações introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008. O art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa.

2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a mens legis. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmutar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo.

3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.

4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resume à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.

5. Deve-se entender como “serviços hospitalares” aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. 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.

6. Dois situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias.

8. Recurso especial não provido.

(grifos acrescidos)

O voto que orientou o julgamento do RESP 951.251-PR esclarece bem o que significa interpretar a norma em questão sob a ótica de seu conteúdo objetivo:

Entretanto, não se deve perder de vista que o art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.274/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não na pessoa do contribuinte que executa a “prestação de serviços hospitalares”. Doutro modo, seria alterar a própria natureza da norma legal,

transmutando-se o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo, a fim de concedê-lo apenas aos estabelecimentos hospitalares.

(...)

Se a intenção do legislador – que, não se deve esquecer, representa a vontade popular – fosse beneficiar determinados contribuintes em face de suas características particulares, concedendo, assim, uma isenção subjetiva, a regra deveria referir-se a esses sujeitos, e não ao serviço por eles prestado.

Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

(...)

A Receita Federal tem reconhecido o direito à base de cálculo reduzida do IRPJ a prestadores de serviços hospitalares, mesmo que esses não possuam estrutura física para realizar internação de pacientes.

(...)

Em conclusão, 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 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.

(grifos acrescidos)

Este mesmo voto fornece ainda outros parâmetros para a compreensão do que seriam serviços hospitalares, especialmente no sentido de diferenciá-los da “simples prestação de atendimento médico”:

(...)

Com esta exegese, não está excluído por completo o aspecto referente aos custos dos contribuintes, uma vez que, para que esses efetivamente prestem serviços hospitalares, necessitam possuir um suporte material e humano específico – instrumentos necessários à elaboração de diagnósticos e intervenções cirúrgicas, bem como profissionais especializados para sua utilização, sendo tal aparato diverso e mais oneroso do que aquele relacionado com a simples prestação de consultas médicas.

Dessa forma, duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por contribuinte que no desenvolvimento de sua atividade possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico, sem, contudo, decorrerem esses custos necessariamente da internação de pacientes.

(grifos acrescidos)

Retomando o conteúdo destes autos, vê-se que a atividade da contribuinte não consiste em simples prestação de consultas médicas.

Vale dizer que em embargos de declaração opostos pela PGFN, o STJ ratificou que o alcance da decisão, ao dispor que “são excluídas dos benefícios tendentes à redução das alíquotas ora pleiteadas as atividades destinadas unicamente à realização de consultas médicas”. Transcrevo a ementa.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE

CONTROVÉRSIA. 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. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando o provimento jurisdicional padece de omissão, contradição ou obscuridade nos ditames do art.535, I e II, do CPC, bem como para sanar a ocorrência de erro material.

2. A parte embargante aduz que há no acórdão embargado, basicamente, três questões a serem esclarecidas, quais sejam:(i) a atividade de consulta médica realizada no interior dos hospitais por profissionais com vínculo com a instituição deve ser conceituada como serviços hospitalares para efeito de beneficiar-se da redução da base de cálculo?; (ii) estão (ou não) abrangidas pelo benefício fiscal as consultas médicas prestadas em consultório médico não localizado no interior do hospital, mas com prestação de serviços que não a simples consulta médica?; e (iii) as consultas médicas prestadas em consultório médico de forma exclusiva se incluem no benefício?

3. No caso dos autos, o Colegiado foi claro e preciso ao afirmar que são excluídas dos benefícios tendentes à redução das alíquotas ora pleiteadas as atividades destinadas unicamente à realização de consultas médicas, de sorte que a conclusão ora buscada pela embargante decorre da simples leitura do acórdão embargado.

4. Não obstante, a fim de dirimir quaisquer dúvidas sobre o que foi efetivamente decidido pelo colegiado, prevenir interpretações errôneas do julgado, bem como o manejo de novos aclaratórios, deve-se esclarecer que a redução da base de cálculo de IRPJ na hipótese de prestação de serviços hospitalares prevista no artigo 15, § 1º, III, 'a', da Lei 9.249/95, efetivamente, não abrange as simples atividades de consulta médica realizada por profissional liberal, ainda que no interior do estabelecimento hospitalar. Por conseguinte, também é certo que o benefício em questão não se aplica aos consultórios médicos situados dentro dos hospitais que só prestem consultas médicas.

5. Ademais, por ocasião do julgamento dos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão proferido no REsp 951.251-PR, o eminente Ministro Relator afirmou que: 'Não há que se estender o benefício aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico'.

6. Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2010, DJe 29/09/2010)

Como já demonstrado em retorno de diligência da unidade preparadora, foi efetuada a verificação das atividades exercidas pela Contribuinte, de novo reproduzidas:

1) A presente diligência foi motivada pelo pedido da DRJ/Recife-PE, as folhas 220 a 229 do Processo N.º 10480.013958/2001-58 onde solicita que verifique se havia médicos que não fazia parte do quadro social da Empresa, e solicitava, também, que apresentássemos cópias das alterações contratuais da mesma.

2) A solicitação da diligência pela DRJ-Recife foi feita em 30.05.2007. Posteriormente, em 07 de setembro de 2007, foi editada o Ato Declaratório Interpretativo RFB N.º 19 que dispõe sobre os serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda.

(...)

4) Constatamos pelas centenas de fichas anexadas aos doze volumes do presente, que tanto tem médicos pertencentes ao quadro social da firma que assinaram fichas, consultas, internações etc, como tem médicos não pertencentes ao quadro social da Firma, que assinaram tais fichas (internamentos, consultas, pequenas cirurgias, etc).

05) No que se refere ao enquadramento no conceito de serviços hospitalares, definidos no artigo 15, PAR, 1º, alínea "a", da Lei n.º 9.249, de 26.12.1995, interpretado pela ADI - RFB N.º 19, 07 de dezembro de 2007, **verificamos que a Empresa dispõe de estrutura material e de pessoal destinada a atender os pacientes, dispondo de serviços de laboratórios, radiologia, serviços de cirurgias, bem como de registros médicos organizados, isto tudo pode ser verificado pelas próprias fichas anexadas ao presente, como pela constatação "in loco" que procedemos na Empresa.**

06) Outrossim, como a Empresa Memorial Imagem e Diagnóstico, funciona dentro do Hospital São José, **quando há necessidade de internação de pacientes por parte do Memorial o mesmo procede à internação no próprio hospital São José. (Grifei)**

Portanto, sob uma perspectiva de ordem objetiva, referente à atividade exercida, resta evidenciado que a Contribuinte se amolda aos requisitos postos pela decisão proferida no STJ (REsp n.º 1.116.399 – BA), em sede de recurso repetitivo, artigo 543-C do antigo CPC (Lei n.º 5.869, de 1973), vinculante aos conselheiros do CARF (RICARF, Anexo II, art. 62, § 1º, inc. II, alínea "b").

Vale dizer que o entendimento foi recentemente sumulado:

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.

Enfim, cabe esclarecer que posterior alteração da legislação com novas exigências (dada pela Lei n.º 11.727, de 2008, ao art. 15, § 1º, inc. III da Lei n.º 9.249, de 1995), passou a produzir **efeitos a partir de 1º/01/2009**, não havendo que se falar em retroatividade e em aplicação ao caso concreto.

Art. 29. A alínea a do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 15.

§ 1º

.....

III –

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e **de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e**

citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

Art. 41. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:

(...)

VI – aos arts. 22, 23, 29 e 31, a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da publicação desta Lei. *(Grifei)*

Inclusive, o voto do REsp nº 1.116.399 – BA, esclarece que a legislação objeto de análise refere-se ao artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a" da Lei nº 9.249, de 1995, **com redação anterior à vigência da Lei 11.727/2008:**

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 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL, preconizada pelo artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a", com redação anterior à vigência da Lei 11.727/2008, combinado com o artigo 20 da mesma lei.

Assim sendo, cabe ser reformada a decisão recorrida.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura