



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

Processo nº 13882.000719/2004-46
Recurso nº 164.834 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.613 – 2ª Turma Especial
Sessão de 30 de agosto de 2010
Matéria IRPJ - Restituição/Compensação
Recorrente F. G. LABORATÓRIOS S/C LTDA
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

SERVIÇOS HOSPITALARES - LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS - REQUISITOS LEGAIS - LUCRO PRESUMIDO.

Para fins de definição dos percentuais de presunção a serem utilizados na apuração da base de cálculo do IRPJ, constitui prestação de serviços hospitalares a atividade de laboratório de análises clínicas, desde que estejam presentes os elementos necessários, como estrutura física do estabelecimento, natureza da atividade desenvolvida e a pessoa jurídica possa ser qualificada como sociedade empresária - que explore a atividade em caráter empresarial-, ainda que o registro de seu contrato social não atenda aos requisitos formais impostos pela legislação comercial.

NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso.

Vencidos os Conselheiros Gilberto Baptista (Suplente Convocado), Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Alfredo Henrique Rebello Brandão.

ESTER MARQUES LINS DE SOUZA- Presidente.

NELSO KICHEL- Relator.

EDITADO EM: 06/10/2010

Participaram da Sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Gilberto Baptista (Suplente Convocado), Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Alfredo Henrique Rebello Brandão. Ausência justificada do Conselheiro João Francisco Bianco.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 622/636 interposto contra decisão da DRJ/Campinas (fls. 604/612) que indeferiu o pedido de restituição do IRPJ, e não homologou as compensações declaradas pela contribuinte.

Quanto aos fatos e às razões da manifestação de inconformidade, por resumir com propriedade a lide, transcrevo o relatório da decisão recorrida (fls. 604-verso e 605):

()

Trata o presente processo de pedido de restituição efetuado em 21/10/2004, no valor de R\$ 124.772,15, referente a pagamentos a título de IRPJ, efetuados entre abril/1997 a janeiro/2004, nos quais a contribuinte apresentou declaração de rendimentos na forma de Lucro Presumido e aplicou o percentual de 32% sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda. Entende a interessada, que nos termos do art. 15, § 1º, 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 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 22 Declarações de Compensação por via eletrônica, conforme fls. 497/566, nas quais informa o presente processo como origem do crédito.

ADRF em Taubaté/SP, em decisão de fls. 567/569, datada de 11/07/2007, indeferiu o pedido de restituição dos pagamentos efetuados anteriormente a 21/10/1999 por entender estarem decaídos e com relação aos demais pagamentos por entender que a atividade da contribuinte não se confunde com a prestação de serviços hospitalares e não homologou as compensações pleiteadas.

Inconformada com a decisão de indeferimento do pedido de restituição e não homologação das compensações pleiteadas, da qual tomou ciência por via postal em 30/07/2007, AR de fl. 574-v, a contribuinte, por meio de seu bastante procurador, (...), apresentou, em 22/08/2007, a manifestação de inconformidade (...), na qual oferece as seguintes razões de fato e de direito:

- 1. que a recorrente é sociedade civil de prestação de serviços de atividade regulamentada, tendo como objetivo social a prestação de serviços médicos, 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;*
- 2. 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;*
- 3. 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 à atenção e à assistência à saúde;*
- 4. 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;*
- 5. que a legislação tributária nunca especificou exatamente a abrangência do conceito de serviço hospitalar. Esta lacuna era livremente preenchida pela Receita Federal, sem qualquer amparo nas legislações médico-sanitárias, até o advento da IN/SRF nº 306/03 e Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/03, que assumiram o entendimento adotado pela legislação médico-sanitária;*
- 6. apenas, que é ilegal, o requisito trazido pelo inciso I, do art. 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;*
- 7. 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;*
- 8. 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 Carta Magna;*
- 9. 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;*

10. que a IN SRF nº 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 quarda (...) 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 nº 1.884, de 11/11/94, Parte II, Capítulo 2;

11. que a IN SRF nº 539/05 vigente, considera serviços hospitalares os diretamente ligados à assistência e atenção à 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 nº 480/04;

12. pleiteia a correção do indébito pela taxa SELIC;

13. 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.

Demonstrativo de cálculo do valor do crédito pleiteado (fls.33/35).

Cópias das declarações retificadoras dos anos-calendário 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, transmitidas eletronicamente em 07 e 15/10/2004 (fls. 80/282).

Como já dito acima, a DRJ-Campinas indeferiu o direito creditório pleiteado e não homologou as compensações informadas – Acórdão (fls. 604/612), cuja ementa foi lavrada nos seguintes termos:

(.)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/04/1997, 31/07/1997, 31/10/1997, 31/01/1998, 30/04/1998, 31/07/1998, 31/10/1998, 31/01/1999, 30/04/1999, 31/07/1999

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 a 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.

Assunt. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/10/1999, 31/01/2000, 30/04/2000, 31/07/2000, 31/10/2000, 31/01/2001, 30/04/2001, 31/07/2001, 31/10/2001, 31/01/2002, 30/04/2002, 31/07/2002, 31/10/2002, 31/01/2003, 30/04/2003, 31/07/2003, 31/10/2003, 31/01/2004.

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 nº 480/2004, com a redação alterada pela IN SRF nº 539/2005.

Rest/Ress. Indeferido – Comp. não homologada

(...)

Tomando ciência dessa decisão em 07/01/2008 (fl. 621-verso), a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 25/01/2008 de fls. 622/636, juntando, ainda, os documentos de fls. 637/645, reiterando as razões já aduzidas na instância *a quo*, e acrescentando:

- que o conceito de serviço hospitalar deve ser traçado com base na natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento, e não na figura do prestador de serviço, conforme precedente jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça – STJ (REsp 380.584/RS);

- que diante de uma sucessão de idas e vindas acerca da interpretação do que seriam serviços hospitalares, expressão que abre espaço para múltiplos significados, o caminho é fazer uma interpretação teleológica da norma, ou seja, que se afigura cristalina a intenção de se oferecer ao contribuinte que presta serviços de natureza hospitalar o benefício da redução do coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8% no caso do IRPJ, e de 32% para 12%, para a CSLL; que se busca, à toda evidência, reduzir custos para as atividades inerentes ao Sistema Nacional de Saúde;

- que, por essa razão, entende-se que o conceito de serviços hospitalares está ligado à finalidade para os quais são prestados (proteção à saúde), e não ao local onde são prestados ou por quem são prestados; que - razão disso - é o inegável caráter finalístico da Lei nº 9.249/95, objetivando reduzir os custos do tratamento de saúde;

- que reconhecida a legitimidade do crédito pleiteado, esse deve ser monetariamente atualizado;

- que tem direito subjetivo à compensação dos créditos com os débitos;

Por fim, a recorrente pediu provimento integral ao recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro NELSO KICHEL, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade; portanto, dele tomo conhecimento.

A lide versa acerca do pedido de restituição de pagamentos a maior do IRPJ ocorridos nos anos de 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, cumulado com declaração de compensação.

O pedido de restituição decorre de pagamentos que teriam sido efetuados a maior do IRPJ nos citados anos-calendário, em face de equívoco na aplicação do coeficiente de presunção do lucro presumido sobre suas receitas, pois teria aplicado coeficiente de 32%, quando seria 8%; que realiza suas atividades na área de prestação de serviços médicos; que encontra supedâneo no ordenamento jurídico tributário, prevendo que as prestadoras de serviços médicos podem ser equiparadas àquelas que prestam serviços hospitalares.

O citado pedido de restituição foi protocolado em 21/10/2004 (fls. 01/35), na sequência, imediatamente, a partir de 26/10/2004 foram transmitidas eletronicamente 22 (vinte duas) Declarações de Compensação - DCOMP, informando – como origem do crédito – o presente processo. Então, as DCOMP foram reunidas nestes autos para análise simultânea ou conjunta com o respectivo direito creditório pleiteado (fls. 497/166).

Em relação ao reconhecimento da decadência na primeira instância quanto a pagamentos que teriam sido efetuados a maior e anteriores a 21/10/1999, a recorrente não se insurgiu contra a decisão recorrida nessa parte, ficando, por conseguinte, preclusa tal matéria.

Inexistindo preliminar a ser enfrentada, passo a analisar o mérito da lide.

O ponto controvertido, de que depende a resolução da lide, diz respeito se a recorrente, em relação à sua atividade, preenche ou não os requisitos legais para ser enquadrada como prestadora de “serviços hospitalares”, para fazer jus ao coeficiente de presunção do lucro de 8% (base de cálculo do IRPJ) quanto ao período de apuração do pretenso direito creditório (1997 a 2003).

Compulsando os autos, observa-se que – no período relativo ao direito creditório pleiteado – a recorrente tinha a natureza de sociedade civil, cujo objeto social é a exploração do ramo de atividade de prestação de serviços de análises clínicas em geral. – consoante cópia do instrumento contratual e alterações - fls.26/31.

A propósito, reproduzo o inteiro teor da Cláusula 3ª do Instrumento Particular de Constituição de Sociedade Civil, de 01/03/1996 (fls. 26/27);

CLÁUSULA 3ª - O objetivo da sociedade será a exploração, por conta própria, do ramo de atividade de PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ANÁLISES CLÍNICAS EM GERAL.

Nesse sentido, também consta do cadastro CNPJ – Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral - atividade econômica principal: 85.14-6-02 – Atividades de laboratórios de análises clínicas (fl. 25).

Nas DIPJ 1999 (ano-calendário 1998), DIPJ 2000 (ano-calendário 1999), DIPJ 2001 (ano-calendário 2000), DIPJ 2002 (ano-calendário 2001), DIPJ 2003 (ano-

calendário 2002) e DIPJ 2004 (ano-calendário 2003), também consta informado/declarado pela recorrente - como atividade econômica principal: 85.14-6-02 – atividades de laboratórios de análises clínicas (fls. 98, 142, 165, 189, 214 e 248).

Por último, em 10 de janeiro de 2005, a recorrente efetuou a consolidação de seu Contrato Social, adequando-se ao novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002), mantendo na Cláusula 3ª o mesmo objeto social, ou seja, a prestação de serviços de análises clínicas em geral, agora como sociedade empresária nos termos dos arts. 966 e 982 do Código Civil (fls. 592/595 e 638/642), nos seguintes termos (fl. 639):

Cláusula 3ª- A sociedade terá como objeto social, a prestação de serviços de análises clínicas em geral (CNAE – 85.14-6/02)

Parágrafo único – A sociedade explora a atividade econômica empresarial organizada, sendo, portanto, uma sociedade empresarial nos termos dos artigos 966 e 982 do C.C.

Como demonstrado, a recorrente, pelo que consta dos autos, tem como objeto social a atividade de análises clínicas em geral.

A Lei nº 9.249, de 26/12/1995, estabelece os percentuais a serem utilizados para determinação da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido:

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 nº 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:

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

(..)

Em nível infralegal, a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24/12/97, detalhou a aplicação da referida Lei, explicitando:

Art. 3º- À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre a base de cálculo estimada, observando o disposto no § 6º do artigo anterior.

§ 1º A base de cálculo do imposto em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na atividade.

§ 2º Nas seguintes atividades o percentual de que trata este artigo será de :

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga;

III – (omissis)

IV - 32 % (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de.

a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; (...)

Portanto, para as prestadoras de serviços em geral, o percentual de presunção do lucro a ser utilizado para apuração da base impositível do IRPJ é de 32%. Todavia, excetuam-se as prestadoras de serviços hospitalares, para as quais o percentual de presunção é de 8% para o IRPJ.

A Instrução Normativa SRF nº 306, de 12/03/2003, que institui a retenção de tributos e contribuições federais nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos da administração pública federal dispõe no art. 23 que - para os fins previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249, de 1995- poderão ser considerados **serviços hospitalares** aqueles prestados por pessoas jurídicas, **diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, e que possuam estrutura física condizente** para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11/11/1994, do Ministério da Saúde.

Nesse diapasão e tendo em vista a necessidade de esclarecimentos acerca da abrangência do conceito de serviços hospitalares para fins de aplicação do disposto no art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, foi editado o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23/10/2003, *in verbis*:

Art. 1º Para fins do disposto no art. 15, §1º, III, "a" da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

Art. 2º Para fins do disposto no art. 1º, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem:

I - prestados exclusivamente pelos sócios da empresa, ou

II - referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos.

Parágrafo único. Os termos auxiliares e colaboradores de que trata o caput referem-se a profissionais sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo." (grifei)

De plano, salta aos olhos, que sociedade civil de profissão regulamentada, na área médica, não se enquadram no conceito de “serviços hospitalares”, para efeito da legislação do Imposto de Renda.

Na sequência, a Instrução Normativa SRF nº 480, de 15/12/2004, alterada pelo o art. 10 da IN SRF nº 539, de 25/04/2005, sucedeu a IN SRF nº 306/2003, e passou a disciplinar a matéria nos seguintes termos:

"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:

I - seguintes atribuições:

- a) prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia (atribuição 1);*
- b) prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atribuição 2); ou*
- c) prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação (atribuição 3);*

II - atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia (atribuição 4).

§ 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.

§ 2º São também considerados serviços hospitalares, para fins do disposto nesta Instrução Normativa, os seguintes serviços prestados por empresário ou sociedade empresária:

I - 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");

II - de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instaladas em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.

(...)

Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art. 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27." (grifei)

Embora a IN SRF nº 480, de 2004, disponha sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços, a definição de serviços hospitalares, dada pelo seu art. 27, aplica-se também aos percentuais de presunção para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda.

Da leitura do art. 27, acima transcrito, podemos identificar três requisitos essenciais para a adoção do percentual de presunção do lucro relativo aos serviços hospitalares:

- 1) a estrutura física do estabelecimento;
- 2) a natureza das atividades desenvolvidas; e
- 3) o caráter empresarial da pessoa jurídica.

Quanto ao primeiro requisito - estrutura física do estabelecimento, a recorrente nada trouxe aos autos que pudesse justificar o seu pleito.

Pelos atos constitutivos da sociedade, sabe-se tão-somente que tem como objeto social a atividade de análises clínicas em geral (fls. 26/31 e 591/595) e que tem 04 (sócios), todos profissionais de profissão regulamentada (01 biomédico, 02 técnicos de laboratório e 01 auxiliar de laboratório).

Essa situação comprova que – desde o início de sua constituição social – a recorrente traz imanente as características de sociedade civil de profissão regulamentada.

A propósito, nada consta dos autos que a estrutura física do estabelecimento da contribuinte possa ser enquadrado como estabelecimento hospitalar, ou seja, que 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, fato que deve ser comprovado por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.

Esse documento da ANVISA que pudesse comprovar a existência de estrutura física do estabelecimento da recorrente, para efeito de enquadramento como estabelecimento hospitalar não consta dos autos.

Vale dizer: inexistem provas nos autos de que as instalações físicas da contribuinte se coadunam com as de um estabelecimento hospitalar, visto que não foi comprovado que existem leitos para internação de pacientes (pelo menos cinco leitos), nem houve a comprovação de que presta assistência integral, ininterrupta e contínua diariamente (24 horas dia).

No caso, para efeito de enquadramento como serviço hospitalar, o estabelecimento deveria estar compreendido na classificação fiscal – CNAE, na classe 8511-1–

Atividades de atendimento hospitalar. Entretanto, conforme informações prestadas pela recorrente à RFB, seu CNAE é - 85.14.6.02 – Atividades de laboratórios de análises clínicas.

Não consta dos autos que a interessada tenha funcionários ou quadro de funcionários.

Quanto se alude à estrutura física do estabelecimento, estão inseridas na acepção desse termo, prédios, instalações, máquinas, equipamentos e recursos humanos, para o exercício da atividade. Exige-se a comprovação da infra-estrutura existente para o exercício efetivo da atividade de serviços hospitalares pela pessoa jurídica. Nada consta dos autos, nesse sentido.

Em todas as intervenções nos autos, a recorrente, sempre de forma lacônica, restringiu-se a frisar que presta serviços médicos na forma do seu Contrato Social, e que o ordenamento jurídico permite a equiparação de sua atividade a “serviços hospitalares”, sem adentrar ou fornecer elementos de prova que pudessem caracterizar e legitimar seu pleito.

Quanto à necessidade de comprovação da existência de estrutura física, prédios, instalações, máquinas, equipamentos, funcionários, para enquadramento da atividade de análises clínicas como prestação de serviços hospitalares, transcrevo precedentes ou jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002 - Ementa: 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). (Acórdão nº 108-09.332, sessão de 24/05/2007)

SERVIÇOS HOSPITALARES - LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS - LUCRO PRESUMIDO - Para fins de definição dos percentuais de presunção a serem utilizados na apuração da base de cálculo do IRPJ, constitui prestação de serviços hospitalares a atividade de laboratório de análises clínicas, desde que estejam presentes os elementos necessários para que a pessoa jurídica possa ser qualificada como sociedade empresária, ainda que o registro de seu contrato social não atenda aos requisitos formais impostos pela legislação comercial. (Acórdão 105-15.473, sessão de 08/12/2005).

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça – STJ vem decidindo que os laboratórios de análises clínicas em geral, para que possam ser enquadrados como prestadores de serviços hospitalares, para efeito de gozo do benefício fiscal (coeficiente de presunção do lucro de 8%), precisam ter custos adicionais em relação às clínicas médicas de mera prestação de serviços de profissão regulamentada.

Ou seja: é necessário que a pessoa jurídica comprove que existe uma infra-estrutura mínima instalada – estrutura física do estabelecimento - para que sua atividade seja

considerada empresária e configure serviço hospitalar nos termos da legislação da ANVISA e, por conseguinte, da legislação tributária

A propósito, transcrevo o entendimento do STJ, nesse sentido, exarado nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA em sede do RESP Nº 956.122 - RS (2007/0302576-7), cuja ementa do Acórdão é a seguinte:

TRIBUTÁRIO – IRPJ E CSLL – ALÍQUOTA REDUZIDA – ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95 – LABORATÓRIO DE ANÁLISES 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 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 22.4.2009, DJe 3.6.2009).

2. Para fazer jus à concessão do benefício fiscal previsto nos artigos 15, § 1º, III, "a" e 20 da Lei n. 9.249/95, 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% (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 laboratoriais de análises clínicas.

Embargos de divergência providos. (grifei)

(EResp 956.122/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009)

No caso, a recorrente, como já frisado anteriormente, não produziu prova alguma nos autos que tem custos adicionais, em relação às sociedades civis de profissão regulamentada (clínicas de médicos), para ser enquadrada como prestadora de serviços hospitalares, e fazer jus a tratamento tributário mais favorecido (coeficiente de presunção do lucro de 8%).

Na esfera administrativa, este Egrégio Conselho tem, sim, reconhecido a certas atividades a condição de serviços hospitalares, desde que comprovado o custo adicional de sua atividade

A propósito, cite-se as seguintes decisões:

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO - As clínicas radiológicas, diferentemente das clínicas de prestação

de serviços médicos, dada à complexidade dos exames prestados, tem características de serviços hospitalares, inclusive relativamente ao custo dos serviços oferecidos e, portanto, tem a base de cálculo do lucro presumido ao coeficiente de 8%. (AC. 103-21.278, sessão de 12/06/2003)

SERVIÇOS HOSPITALARES - LUCRO PRESUMIDO. *Os serviços de exames clínicos de diagnóstico por imagem-Medicina Nuclear se insere no conceito de serviços hospitalares de que trata o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, sendo a sua base de cálculo do imposto, em cada mês, determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente. (AC. 107-09.476, sessão de 14/08/2008).*

Em relação à recorrente, não existe elemento de prova nos autos que pudesse ajudá-la ou que pudesse revelar a existência de estrutura física do estabelecimento, no sentido de apostar custo adicional em relação à sociedade civil de profissão regulamentada.

A legislação nessa matéria sofreu alteração, para as situações futuras tão-somente. Não se aplica para a situação em tela que se refere a tempo pretérito.

Em relação ao período objeto do direito creditório pleiteado, há necessidade de comprovação de custos adicionais.

O art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que deu nova redação ao art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95, equiparando certas atividades a serviços hospitalares, aplica-se a partir da edição da lei, não se aplica para situações pretéritas, pois segundo o STJ a nova lei não tem caráter interpretativo (REsp 951.251-PR, DJe 3/6/2009).

Logo, às atividades contempladas pela nova lei - como sendo serviços hospitalares -, doravante existe presunção legal que tenham custos altos, caso sejam sociedades empresárias e se enquadrem na legislação da ANVISA como serviços hospitalares; porém, essas atividades – quanto ao período anterior à nova lei - dependem, sim, de comprovação dos custos, e seu enquadramento só vinha sendo reconhecido pela legislação infralegal e pela jurisprudência administrativa e judicial como tal, mediante comprovação – perante o caso concreto – do cumprimento de requisitos legais para tanto, como existência de estrutura física instalada (recursos materiais e humanos), natureza dos serviços prestados, e caráter empresarial da pessoa jurídica.

A propósito, transcrevo a seguir o art. 29 da Lei nº 11.727/2008, *in verbis*:

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;

....." (NR)

Pela novel legislação, essas atividades contempladas acima, por presunção, enquadram-se como serviços hospitalares. Doravante, o Fisco terá que fazer prova, para descaracterizar o tratamento tributário conferido.

Entretanto, para o período pretérito, como já dito anteriormente, essas atividades – para serem consideradas serviços hospitalares -, o ônus da prova é do contribuinte, como na situação objeto dos autos.

Então, quanto ao primeiro requisito, a recorrente não comprovou nos autos que possui estrutura física, instalações, equipamentos, maquinário específico, ambulâncias e funcionários (custos adicionais) em relação às simples clínicas de médicos que prestam serviços de profissão regulamentada (sociedades simples); não comprovou que se trata de exploração de atividade em caráter empresarial, e de serviços hospitalares de acordo com as normas da ANVISA.

Quanto ao segundo requisito, que trata da natureza da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, o art. 27, inciso II, da IN SRF 480/2004, remete à atribuição 4 do subitem 2.1 da Parte II da RDC Anvisa nº 50, de 21/02/2002.

No detalhamento das atividades (subitem 2.2), vê-se a atividade de "patologia clínica" (atividade 4.1), assim conceituada no glossário da referida norma: "Patologia clínica — unidade destinada à realização de análises clínicas necessárias ao diagnóstico e à orientação terapêutica de pacientes".

De modo que, em tese, pode, sim, ser enquadrada como atividade de serviços hospitalares, a atividade de análises clínicas, se houver custos adicionais.

Portanto, a área de atuação informada pela recorrente está prevista, em tese, entre aquelas passíveis de serem consideradas como hospitalares. Entretanto, a recorrente não comprovou nos autos que tem estrutura física, que explora sua atividade em caráter empresarial, e que sua atividade atende às normas da ANVISA.

Quanto ao último requisito, a prestadora dos serviços hospitalares precisa ser caracterizada como empresária ou sociedade empresária, institutos estes que estão previstos no Código Civil (CC), Lei nº 10.406, de 10/01/2002, nos seguintes termos:

"Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa

Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967), e, simples, as demais.

Os conceitos de empresário e de sociedade empresária, disciplinados pelo Código Civil, dizem respeito, respectivamente, à pessoa física que emprega seu capital e organiza a empresa individualmente, e à pessoa jurídica nascida da união de esforços de seus integrantes.

A lei requer, para esse fim, que haja o exercício profissional de atividade organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços.

Importante é a exclusão do exercício de determinadas atividades que não são consideradas empresariais: são as profissões intelectuais, de natureza científica, literária ou artística, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Já o elemento de empresa a que a norma se refere diz respeito a um dos fatores a serem agregados dentro de um conjunto de atividades organizadas, que buscam atingir os objetivos sociais da organização. Não pode a simples prestação de serviços profissionais na área médica ser entendida como elemento de empresa.

Para tal ser considerado, é necessário haver uma organização econômica da atividade empresária, em que a profissão intelectual constitua um dos elementos da organização.

A pessoa jurídica precisa ter, em seu quadro funcional, empregados com competência técnica para realizar sua atividade-fim sem a necessidade de atuação dos sócios.

Destarte, o requisito imposto pelo ADI nº 18, de 2003, e corroborado pela IN SRF 480, de 2004, não busca a regularidade na constituição da pessoa jurídica, mas sim a presença dos elementos necessários para que a pessoa jurídica possa ser qualificada como sociedade empresária, ainda que o registro de seu contrato social não atenda aos requisitos formais impostos pela legislação comercial.

No caso, a recorrente não comprovou que possui atividade econômica organizada; não comprovou que tem quadro de funcionários; pelo que consta dos autos a atividade é exercida apenas pelos sócios.

Ora, pessoa jurídica que presta serviços por intermédio da atuação, apenas, dos sócios, constitui sociedade de profissão regulamentada (sociedade simples).

Vale dizer: não configura sociedade empresária, mas sim pessoa jurídica não empresária, pessoa jurídica simples, de serviços de profissão regulamentada.

Portanto, a recorrente não cumpre os requisitos legais para que sua atividade seja considerada prestadora de serviços hospitalares.

Em relação à alegação da recorrente de que as normas tributárias seriam inconstitucionais, por estarem restringindo institutos ou conceitos de direito privado (CTN, arts. 109 e 110), mormente o conceito ou definição de serviços hospitalares, deixo de conhecer, no mérito, essa questão, pois foge da alçada dos órgãos de julgamento administrativo.

Nesse sentido, a matéria inclusive já está sumulada neste CARF, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2

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

Por tudo que foi exposto, voto para NEGAR provimento ao recurso.

NELSO KICHEL