



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

Processo nº 13883.000181/2004-60
Recurso nº 168.145 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.298 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de agosto de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente Clínica de Pediatria e Imunização Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/07/1999

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/07/1999 a 31/01/2003

CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DE LEI. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 31/07/1999 a 31/01/2003

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. SOCIEDADE CIVIL. SERVIÇOS MÉDICOS

Aplica-se o percentual de 32% para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ na forma do Lucro Presumido, em relação às sociedades civis que se dedicam ao exercício de profissão legalmente regulamentada (medicina), exclusivamente por parte de únicos sócios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado:

- a) declarar a decadência do pedido de repetição de indébito dos recolhimentos efetuados antes de 27/08/1999;
- b) em relação aos demais pagamentos, indeferir o pedido de restituição e não homologar as compensações declaradas.

Acompanham pelas conclusões os conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira e Maurício Pereira Faro.

(assinado digitalmente)

VIVIANE VIDAL WAGNER - Presidente.

(assinado digitalmente)

FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS - Relator.

EDITADO EM: 02/09/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Maurício Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório que integra o Acórdão recorrido (fls. 455-456v.):

Trata o presente processo de pedido de restituição efetuado em 27/08/2004, no valor atualizado até 13/07/2004 de R\$ 21.715,66, referente a pagamentos a título de IRPJ, efetuados entre julho/1999 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, § 1º, inciso III, letra "a", da Lei nº9.249/95, 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 34 Declarações de Compensação por via eletrônica (fls. 286/356), nas quais informa o presente processo como origem do crédito, conforme sintetiza as planilha de fls. 284/285

A DRF em Taubaté/SP, em decisão de fls. 357/359, cientificada em 22/08/2007, indeferiu o pedido de restituição. i) dos pagamentos efetuados anteriormente a 27/08/1999 por entender estarem decaídos; e ii) com relação aos demais pagamentos por entender que a atividade da contribuinte não se confunde com

Assinado digitalmente em 24/09/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER, 02/09/2010 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Autenticado digitalmente em 02/09/2010 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Emitido em 24/09/2010 pelo Ministério da Fazenda

prestação de serviços hospitalares. Por decorrência, não homologou as compensações pleiteadas

Inconformada com a decisão de indeferimento do pedido de restituição e de não homologação das compensações pleiteadas, a contribuinte, por meio de seu bastante procurador, procuração de fl 428, apresentou, em 19/09/2007 (ver informação de fl 454), a manifestação de inconformidade de fls. 408/427, 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 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;

6. 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;

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 Magna Carta;

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 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 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, 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 nº 480/04;

12. contesta a legalidade do art. 30 da Lei Complementar e requer que seja aplicado entendimento do STF de que o prazo decadencial para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da homologação tácita, a qual ocorre cinco anos após a ocorrência do fato gerador;

13. 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;

14. pleiteia a correção do indébito tributário pela taxa SELIC

A 2ª Turma da DRJ Campinas (SP), por unanimidade, declarou a decadência do pedido de repetição de indébito dos recolhimentos efetuados anteriormente a 27/08/1999, e em relação aos demais pagamentos, indeferiu o pedido de restituição e não homologou as compensações declaradas, conforme Acórdão nº 05-22.882, assim ementado (v. fls. 455-455v.):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 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 maior que o devido de tributo

Assinado digitalmente em 24/09/2010 por VIVIANE ADAL WAGNER, 02092010 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Autenticado digitalmente em 02/09/2010 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Emitido em 24/09/2010 pelo Ministério da Fazenda

extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/07/1999 a 31/01/2003

**CONSTITUCIONALIDADE E 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.

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

Período de apuração: 31/07/1999 a 31/01/2003

IRPJ LUCRO PRESUMIDO SERVIÇOS HOSPITALARES

O percentual de 8% para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ na forma do Lucro Presumido somente se aplica a prestação de serviços médicos realizados por sociedades empresárias em estabelecimentos assistenciais de saúde, os quais devem dispor de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, possuir 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.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

Intimada desse Acórdão em 11/09/2008 (fls. 468), a contribuinte apresentou em 08/10/2008 o Recurso Voluntário de fls. 469-498, repisando os argumentos já empregados por ocasião de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, Relator

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Preliminar – Decadência do direito de requerer a restituição/compensação

O tema da decadência do direito de requerer restituição/compensação é assim regulado pelo Código Tributário Nacional:

Pagamento Indevido

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 § 40 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;

(...)

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

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

(...)

O art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, orienta a interpretação do retrocitado artigo

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 da referida Lei.

Vale dizer que o referido dispositivo tem cunho expressamente interpretativo, razão pela qual aplica-se retroativamente, nos termos do art. 106, I do CTN, verbis:

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito.

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Deixo de apreciar a alegação da Recorrente sobre a suposta ilegalidade do art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, tendo em vista o disposto na Súmula CARF nº 2:

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

Diante do exposto, constato que agiu corretamente o colegiado julgador *a quo*, que considerou decaído o direito da interessada de pleitear a restituição dos alegados pagamentos a maior efetuados antes de 27/08/1999, uma vez que o pedido de restituição foi protocolado em 27/08/2004.

Mérito

Trata-se de pedido de restituição em que a contribuinte requer o reconhecimento do seu direito creditório relativo aos recolhimentos do IRPJ — Lucro Presumido, efetuados entre julho/1999 a janeiro/2003.

Conforme consta do Contrato Social anexado ao pedido de compensação, fls. 26 e seguintes, a contribuinte, ora Recorrente, é uma sociedade civil com fins lucrativos, que presta serviços médicos na área de pediatria e imunização (aplicação de vacinas). Trata-se, pois, de uma pessoa jurídica de natureza civil, ou seja, sem natureza empresarial, dedicada à prestação de serviços médicos.

Em outras palavras, a Recorrente é uma sociedade civil dedicada ao exercício de profissão legalmente regulamentada (medicina), por parte de seus únicos sócios, marido e mulher (ambos pediatras).

Não consta nos autos nenhuma informação mais detalhada sobre a estrutura física do estabelecimento da contribuinte, mas é de se presumir que tal estabelecimento possuísse uma sala de espera, consultórios para atendimento clínico por parte dos dois únicos sócios da sociedade civil (marido e mulher, ambos pediatras) e salas próprias para aplicação de vacinas.

Nada nos autos nos permite supor que o estabelecimento da contribuinte preste serviços hospitalares, mas tão somente os serviços médicos de pediatria e aplicação de vacinas (imunização), conforme acima mencionado.

O cartão de inscrição da Recorrente no CNPJ traz a seguinte indicação (v. fls. 25: “atividades de clínica médica - clínicas, consultórios e ambulatórios).

A referida sociedade civil, por se dedicar ao exercício de profissão regulamentada, não pode optar pelo SIMPLES, devendo optar pelo regime do lucro real ou do lucro presumido.

Caso opte pelo lucro presumido, a referida sociedade civil, prestadora de serviços médicos de pediatria e imunização, estará sujeita à aplicação da alíquota de 32% sobre a receita bruta auferida, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Esta é a regra geral aplicável a todas as pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, que abrange a prestação de serviços médicos. A única exceção existente refere-se a pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares, situação em que claramente a Recorrente não se enquadra.

Sobre o tema, é suficientemente clara a disposição constante do art. 15 da Lei nº9.249, de 26 de dezembro de 1995, *verbis*:

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;

(destaques acrescidos)

Todos os atos normativos já editados sobre a matéria pela Receita Federal confirmam este entendimento. A Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, estabelecia:

Art. 30 À opção da pessoa jurídica, o imposto poderá ser pago sobre base de cálculo estimada, observando o disposto no § 6º do artigo anterior.

§ 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;

(-)

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;

Conforme bem demonstrado pelo Acórdão recorrido, fls. 460, durante a vigência da Instrução Normativa SRF nº306, de 12 de março de 2003 (revogada expressamente pela IN SRF nº 480/2004), os serviços médicos (tais como os prestados pela Recorrente) não podiam ser considerados serviços hospitalares, razão pela qual continuavam sujeitos à alíquota de 32% sobre a receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Sobre o tema, era suficientemente clara a orientação constante do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, 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

A Instrução Normativa SRF nº480, de 15 de dezembro de 2004, com a redação alterada pela IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, por sua vez, trouxe a definição clara do que seriam serviços hospitalares.

O Acórdão recorrido apresentou um excelente resumo sobre este ato normativo (fls. 458 v.-459):

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 nº307, 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

Diante do exposto, considero suficientemente demonstrado que a Recorrente não podia ser enquadrada como prestadora de serviços hospitalares, porque na época dos fatos não era uma sociedade empresária e sim uma sociedade civil, que prestava apenas serviços médicos de pediatria e imunização.

Tais serviços eram prestados exclusivamente pelos sócios da Recorrente, marido e mulher, ambos pediatras. É provável que houvesse o concurso de auxiliares e colaboradores (recepcionistas, atendentes de enfermagem e outros), mas tal fato não modifica a natureza dos serviços prestados (exercício de profissão legalmente regulamentada - medicina).

Não merecem prosperar as alegações da Recorrente relativas à suposta ilegalidade ou inconstitucionalidade das leis e atos normativos que fundamentaram o indeferimento do pedido de restituição e a não homologação do pedido de compensação.

As referidas leis e atos normativos em nada afrontam os arts. 196 e 197 da Constituição Federal, que apens estabelecem normas gerais sobre o Sistema Nacional de Saúde. Dos referidos artigos, é impossível extrair qualquer conclusão contrária à plena constitucionalidade e legalidade dos atos combatidos pela Recorrente.

No tocante às decisões judiciais mencionadas no Recurso, vale dizer que a Recorrente não figura no pólo ativo de nenhum destes processos, razão pela qual não pode se beneficiar do conteúdo das referidas decisões.

Ressalto que não observo, na espécie, nenhum afronta ao princípio da isonomia. Todas as pessoas jurídicas que se encontrem na mesma situação da Recorrente terão idêntico tratamento na esfera administrativa, sujeitando-se à alíquota de 32% incidente sobre a receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Importante frisar que se a tributação pelo lucro presumido é apenas uma faculdade, e não uma obrigação da Recorrente. Em outras palavras, se o lucro real da Recorrente (ou qualquer outra prestadora de serviços) for inferior ao percentual presumido de 32% da sua receita bruta, ela preserva o direito de optar pela tributação pelo lucro real.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de:

- a) declarar a decadência do pedido de repetição de indébito dos recolhimentos efetuados antes de 27/08/1999;
- b) em relação aos demais pagamentos, indeferir o pedido de restituição e não homologar as compensações declaradas.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos, Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

Processo nº : 13883.000181/2004-60

Interessado : CLINICA DE PEDIATRIA E IMUNIZAÇÃO LTDA

Acórdão nº : 1401-00.298

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 28 / 09 / 2010


Maristela de Sousa Rodrigues

Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ apenas com ciência;

☐ com Recurso Especial;

☐ com Embargos de Declaração.