



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

Processo nº 15586.720002/2011-13
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.433 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria Imposto de Renda Pessoa Jurídica
Recorrentes Hemoclínica Serviços de Hemoterapia Ltda
Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

SERVIÇOS HOSPITALARES - CARACTERIZAÇÃO

À luz do entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, a expressão “serviços hospitalares” para fins de quantificação do lucro presumido por meio do percentual mitigado de 8%, inferior àquele de 32% dispensado aos serviços em geral, deve ser objetivamente interpretado e alcança todas as atividades tipicamente promovidas em hospitais, mesmo eventualmente prestadas em ambientes externos ou por outras pessoas, como hemoclínicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio.

Relatório

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

Trata o processo de auto de infração, com ciência em 07/02/2011 (AR fls. 91), para lançamento de IRPJ no valor de R\$ 837.264,09, com multa de ofício de 75% e juros de mora, relativo aos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009.

De acordo com o Termo de Verificação de Infração, fls. 66/68, foram constatados os seguintes fatos:

- Verificou-se a utilização incorreta do coeficiente de 8% para apuração do Lucro Presumido.*
- A alíquota foi estabelecida em resposta ao processo de consulta nº 11543.001104/2008-86, com ciência em 27/05/2010, com a conclusão da aplicação de 32% a incidir sobre a receita bruta da exploração dessa atividade, para determinação do Lucro Presumido.*

Enquadramento Legal: artigo 15 da Lei nº 9.249/95 e Lei nº 11.727/2008.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 04/03/2011, fls. 167/180, com as seguintes alegações:

- afirma que a base de cálculo foi fixada em 8% da receita bruta para as prestadoras de serviços hospitalares, sendo que apenas para o período de 2009, em diante, se exigiu forma empresarial e observância às normas da ANVISA.

- presta serviços de hemoterapia em hospitais ou na sua própria estrutura, com equipamentos específicos próprios, com equipe de médicos, enfermeiros, bioquímicos, técnicos de enfermagem para plantões intra-hospitalares e ambulatoriais, em atendimento de urgências e emergências nas 24 horas do dia.

- é atividade ligada diretamente à promoção da saúde, possuindo uma Agência transfusional dentro de suas instalações, conforme Resolução RDC nº 153, de 14 de junho de 2004 da ANVISA.

- presta serviços aos hospitais, não restando dúvidas que as atividades de hemoterapia são caracterizadas como “serviços hospitalares”.

- apresenta o contrato de prestação de serviços de Assistência à Saúde, firmado entre a GEAP – Fundação de Seguridade Social e a autuada, onde estão listados os vários serviços desempenhados.

- cita jurisprudência que conceitua a hemoterapia como serviço hospitalar.

- entende que o auto de infração está baseado apenas na vinculação da resposta à consulta formulada pela empresa, no ano de 2008, com dois fundamentos básicos: (a) no conceito de serviços hospitalares, definido em atos normativos administrativos e (b) na interpretação do artigo 15 da Lei nº 9.249/1995 alterado pela Lei nº 11.727/2008.

- os atos normativos, interpretados pro-fisco, negaram o enquadramento como “serviço hospitalar” as empresas que prestam serviços de hemoterapia.

- afirma que a matéria está pacificada no STJ, concluindo-se que serão caracterizados como serviços hospitalares a atividade ligada diretamente à promoção da saúde.

- cita trecho de voto do CARF no processo administrativo nº 10530.001004/200321 favorável à sua tese.

- sempre constou no artigo 15 da Lei nº 9.249/95 a expressão “serviços hospitalares”, alegando que o julgador do processo de consulta se equivocou ao aplicar o artigo 11 do CTN.

- não há que se falar em taxatividade ou em interpretação restritiva para serviços hospitalares, que inclui o serviço de hemoterapia, que estão voltados diretamente à promoção da saúde, citando jurisprudência judicial e administrativa.

- através do contrato social, comprova que preenche os requisitos previstos pelo artigo 29 da Lei nº 11.727/2008, pois está registrada na Junta Comercial bem como atende às normas de Vigilância Sanitária do Estado do Espírito Santo.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 375 a 386) deu provimento parcial à defesa para exonerar o crédito tributário relativo aos anos-calendário de 2006 a 2008, mantendo-se a autuação relativamente ao ano-calendário de 2009.

Em relação ao montante exonerado, a Delegacia de Julgamento recorreu de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O interessado apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 394 a 412, mediante o qual repisou os argumentos já alegados na peça impugnatória.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator

Ao analisar a questão suscitada no presente feito, no acórdão nº 1201-00.552 da Segunda Câmara - Primeira Turma, assim me posicionei:

Como asseverado nas preliminares, a questão central do presente lançamento está assentada na qualificação jurídica da atividade desempenhada pelo contribuinte, em face da dicção legal que estabelece uma exceção relativa ao percentual de aferição do lucro presumido para os serviços hospitalares mais branda (8%) em relação àquele fixado para os serviços em geral (32%).

Abaixo, reproduzimos a legislação vigente à época dos fatos:

Lei nº 9.249/95

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;

O conceito de serviços hospitalares foi questão já enfrentada pela antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual foi sucedida por esta turma de julgamento.

Naquela oportunidade, negamos provimento à defesa por unanimidade, conforme ementa abaixo transcrita da lavra do Ilustre Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

SERVIÇOS HOSPITALARES. CARACTERIZAÇÃO. A presunção de lucratividade reduzida prevista na Lei n. 9.249/95 está intimamente ligada à existência de custos relevantes com instalações, equipamentos e mão-de-obra qualificada inerente a um hospital, compreendendo tanto a parte médica especializada quanto os serviços de hotelaria e fornecimento de produtos. A prestação pessoal de serviços médicos, por si só, não

corresponde ao conjunto de serviços e custos inerentes a um centro hospitalar, traduzindo-se meramente em um exercício de profissão regulamentada. (Acórdão nº 103-23236; de 30/11/2007)

Ao reexaminarmos a questão posteriormente, na oportunidade em que fui relator, mantivemos o mesmo posicionamento, estampado no acórdão 1201-00.321, de 01 de setembro de 2010, cuja ementa abaixo transcrevo:

SERVIÇOS LABORATORIAIS - LUCRO PRESUMIDO - PERCENTUAL - a razão teleológica para a diferenciação entre os percentuais de aferição do lucro presumido está na pressuposta diversidade da margem de lucro entre as atividades empresariais. O que justifica um percentual significativamente menor e determina os contornos semânticos da própria expressão “serviços hospitalares” são seus elevados custos, cujo principal e mais significativo componente são os valores investidos nos equipamentos hospitalares, dentre os quais, os laboratoriais. Em razão disso, as atividades de exames laboratoriais devem também ser tributadas pelo percentual mitigado relativo aos serviços hospitalares.

Naquela oportunidade, teci os seguintes fundamentos de decidir:

Pela leitura da ementa, sem necessidade de adentrarmos às minúcias do voto, a razão de decidir busca identificar a teleologia da diferenciação entre os percentuais de aferição do lucro presumido. No caso, entendeu-se que a legislação fixa o percentual em razão da presumível margem de lucro de cada atividade. Nesse caso, a prestação de serviços hospitalares se diferenciaria das demais prestações de serviço em razão dos seus elevados custos, o que justificaria um percentual significativamente menor e determinaria os contornos do próprio conceito de “serviços hospitalares” para fins de incidência tributária. Desse modo, como a prestação pessoal de serviços médicos não impõe gastos superiores aos dos serviços em geral, também não poderia ser enquadrada na denominação legal “serviços hospitalares” para fins tributários.

Essa razão de decidir se coaduna com provimentos recentes do STJ. Naquela oportunidade, transcrevi em meu voto a seguinte decisão (AgRg nos EREsp 883537 / RS, publicado em 01/07/2010:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ART. 15, § 1º, III, ALÍNEA "A", DA LEI N. 9.249/95. CONCEITO DE SERVIÇO HOSPITALAR. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1116399/BA, JULGADO EM 28/10/2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, é benefício fiscal concedido de forma objetiva, com foco nos **serviços** que são prestados, e não no contribuinte que os executa.

2. A Primeira Seção deste Tribunal Superior pacificou o entendimento acerca da matéria, no julgamento do RESP 1116399/BA, sob o regime do art. 543-C, do CPC, em 28/10/2009, que restou assim ementado:

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 **hospitais** 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.

3. Destarte, restou assentado, àquela ocasião que: "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. In casu, o Tribunal a quo, com ampla cognição fático-probatória, assentou que a empresa recorrida presta **serviços** de diagnóstico por imagem, compreendendo a radiologia em geral, ultra-sonografia, tomografia computadorizada, ressonância magnética, densitometria óssea e mamografia, os quais, consoante fundamentação expendida, enquadram-se no conceito legal de **serviços** médico-**hospitais**, estabelecido pela Lei 9.249/95.

5. Agravo regimental provido para dar parcial provimento ao recurso especial, excluindo-se da base de cálculo reduzida as simples consultas médicas, consoante a fundamentação expendida, mantendo-se, no mais, a decisão de fls. 308/323.

Naquela época, não havia destacado que essa decisão nada mais fez do que seguir provimento do próprio STJ em recurso repetitivo, o qual atualmente vincula nossas decisões por determinação regimental. Abaixo, transcrevo sua ementa (RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.399 – BA):

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

*ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO.
RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO
543-C DO CPC.*

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

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

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

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

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão

(incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

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

7. Recurso especial não provido.

Tanto a minha posição, quanto a do STJ fixada em recurso repetitivo, chegam à mesma conclusão em diversas situações; por exemplo, as atividades laboratoriais se submetem ao percentual de 8%, ao passo que as simples consultas médicas devem ser tributadas pelo percentual de 32%. Todavia, elas partem de pressupostos distintos, os quais conduzem a conclusões distintas para outras situações.

Entendo que o percentual mitigado para os serviços hospitalares decorre do fato de que essa atividade opera concretamente com margens significativamente inferiores àquelas praticadas na prestação de serviços em geral, uma vez que necessitam de investimentos em equipamentos caros e que depreciam rapidamente em razão do acelerado avanço da medicina. Não há, desse modo, uma concessão de benefício, mas sim a adequação da lei à específica capacidade contributiva manifestada nesse tipo de atividade.

Já o STJ entende que a diferenciação é um benefício fiscal, ou seja, o legislador teria estabelecido a diferença tributária, não em razão de considerar a existência de signos contributivos diversos, mas sim para atingir escopos de cunho social, no caso, de fomentar atividades de saúde.

Todavia, ainda assim, não interpretou o dispositivo com margens totalmente dilatadas. No entender da Corte Superior, não são todas as atividades ligadas à promoção da saúde, que teriam sido beneficiadas pelo percentual mitigado, nem sequer àquelas exclusivamente prestadas pela classe médica, como as consultas, mas apenas aquelas tipicamente promovidas em hospitais, ainda que possam eventualmente ser prestadas em ambiente externos, como as UTIs móveis e os exames laboratoriais.

Desse modo, meu entendimento não é mais nem menos restritivo àquele estampado pelo STJ. Em atividades ligadas à saúde, com custos elevados e margens estreitas de lucro, ainda que não fossem típicas do ambiente hospitalar, decidiria pela aplicação do percentual de 8%, enquanto o STJ aplicaria o de 32%. Já para as atividades com elevada margem de lucro, mesmo típicas do ambiente hospitalar, decidiria pelo percentual de 32%, ao passo que o STJ entende que o percentual aplicável é o de 8%. Neste último caso, podemos citar o valor que uma clínica recebe diretamente do paciente em razão de o médico ter realizado uma intervenção cirúrgica num hospital. Note-se, nesse caso, que o valor chega

“limpo” à clínica, uma vez que o paciente paga outra parcela diretamente ao hospital em razão do uso de suas instalações e equipamentos.

O recurso repetitivo julgou o caso de um laboratório, o qual, independentemente do critério adotado, deve ser tributado pelo percentual de 8%, uma vez que é atividade típica de ambiente hospitalar e de elevado custo. Entendo, todavia, que essa decisão é paradigmática e deve ser aplicada de forma vinculante a todas as situações em que se discute a sua qualificação como serviço hospitalar para fins de aplicação do percentual mitigado, uma vez que o STJ deixou bem claro que esta era a sua intenção ao julgar o caso, ou seja, não visou exclusivamente definir a tributação dos laboratórios, mas sim de todos os serviços executados tipicamente em hospitais.

No “Instrumento particular de alteração contratual” de fls. 16 consta que a atividade da recorrente é de “Prestação de Serviços Médicos de Complementação Diagnóstica em Anatomia Patológica, Citopatologia e Imunohistoquímica”, a qual, apesar de não necessariamente se enquadrar como um laboratório (poderia, em tese, exercer apenas a atividade de elaborar laudos com base em exames realizados por outras sociedades), seguramente executa atividades típicas de ambientes hospitalares diversas das meras consultas.

A eventualidade de prestar serviços clínicos em dissonância do seu objeto social, neste caso, é prova que deveria ter sido formada pela autoridade fiscal em momento oportuno, que não fez.

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

A atividade exercida pela recorrente também é típica de ambientes hospitalares e se diferencia da simples consulta.

Desse modo, voto por negar provimento ao recurso de ofício e para dar provimento ao recurso voluntário com a exoneração, portanto, integral da exigência tributária.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator