



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

Processo nº 15889.000116/2010-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1802-002.366 – 2ª Turma Especial
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria Coeficiente de presunção do lucro
Recorrente LABORATÓRIO DE PATOLOGIA BACCHI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO. INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO “SERVIÇOS HOSPITALARES”. LEI Nº 9.249, DE 1995. CRITÉRIO OBJETIVO.

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” (STJ Recurso Repetitivo).

A empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais, atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda estrutura material (maquinário específico) e estrutura de pessoal, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual faz jus ao benefício tributário em discussão - incidência dos coeficientes de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso da CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais.

Sobre a parcela da receita bruta decorrente de prestação de serviços de consultas médicas incide o coeficiente de presunção do lucro de 32% (trinta e dois por cento) tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula, quando inexistir razão fática e/ou jurídica para decidir diversamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira e Henrique Heiji Urbano.

Relatório

Cuidam os autos do Recurso Voluntário de e-fls.379/440 contra decisão da 1ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto (e-fls.359/371) que julgou a impugnação improcedente, mantendo a exigência do crédito tributário atinente aos autos de infração do IRPJ e reflexo (CSLL) do ano-calendário 2005.

Quanto aos fatos, consta :

- que, em **25/05/2010**, na DRF/Bauru foram lavrados pela Fiscalização da RFB os autos de infração do IRPJ e reflexo (CSLL), ano-calendário 2005 (e-fls. 03/19), **imputando a seguinte infração do IRPJ**, no âmbito do regime do Lucro Presumido (e-fls. 06/07):

001 - APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO - A ARTIR DO AC 93 APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

Aplicação incorrreta do coeficiente de 8% sobre as receitas da atividade de prestação de serviços laboratoriais de anatomia patológica e de Citopaloqia para apuração do lucro presumido, quando o correto seria de 32%, conforme descritos e detalhado no Termo de Constatação Fiscal de fls. 18 a 22.

No presente lançamento foi efetuado a apuração da diferença do lucro presumido, aplicando-se a diferença do percentual de 24% sobre as receitas de prestação de servicos declaradas na DIPJ.

Valor tributável:

AC 2005	Receita bruta (R\$)
2º Trimestre (fato gerador mês 06/2005)	1.903.178,02
Abril	362.945,13
Maio	335.942,97
Junho	394.289,93
3º Trimestre (fato gerador mês 09/2005)	1.301.596,37
Julho	423.984,12
Agosto	454.055,87
Setembro	423.556,38
4º trimestre (fato gerador mês 12/2005)	1.312.709,24
Outubro	422.626,91
Novembro	429.585,83
Dezembro	460.496,50

Obs: Ainda houve lançamento reflexo. Quanto à CSLL do ano-calendário 2005, a contribuinte apurou essa exação fiscal, utilizando coeficiente de presunção de 12% sobre a receita bruta, quando deveria ter aplicado 32%; foi apurada a diferença de base de cálculo da CSLL de 20% - auto de infração da CSLL (e-fls. 11/19).

- Enquadramento Legal (auto de infração do IRPJ): Arts. 518 e 519 do RIR/99.

- Auto de infração da CSLL (lançamento reflexo): que foi apurada diferença dessa exação fiscal para os citados períodos de apuração trimestral, pois a contribuinte fez a apuração aplicando coeficiente de presunção do lucro de 12% e não de 32%. Enquadramento legal: Art. 22 da Lei 10.684/03; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

- que integra os autos de infração, ainda, o Termo de Constatação Fiscal, de 21/05/2010 (e-fls.20/24);

- que, quanto aos fatos, consta do citado **Termo de Constatação Fiscal** que, para efeito tributário (gozo de coeficientes reduzidos de presunção do lucro para Serviços Hospitalares), a contribuinte não atende as condições estabelecidas na legislação tributária do IRPJ e da CSLL. Nesse sentido, transcrevo a narrativa constante do referido Termo de Constatação (e-fls. 21/24), *in verbis*:

(...)

Os presentes autos apresentam como questão principal a elucidar se a atividade exercida pela contribuinte, isto é, a prestação de serviços de laboratório de anatomia, patologia, citologia, etc, está englobada no conceito de serviços hospitalares para fins tributários.

A Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, (...), em seu art. 27, com redação alterada pela IN SRF nº 539, 25 de abril de 2005, trouxe a definição do que seriam serviços hospitalares, conforme abaixo transcrito:

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 nº50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº189, 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."(NR) (os grifos não constam do original)

(...)

O art. 982 do atual Código Civil determine que a sociedade empresaria está sujeita à inscrição **no Registro Público de Empresas Mercantis** (art. 961 do Código Civil). Não é o caso das registradas em cartório, que são sociedades Simples. O regime jurídico do empresário, de acordo com o novo Código Civil, é o regime do comerciante. É o que diz art. 2.037 do novo Código Civil: (...)

Disso decorre que empresários e sociedades empresárias estão sujeitas a regime jurídico mercantil. Elas devem ser inscritas na Junta Comercial (...)

Consequentemente, **não se considerava atividade hospitalar, para fins tributários, a desenvolvida pelas anteriormente denominadas sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada**, cujos serviços eram prestados pelos sócios legalmente habilitados mesmo com o concurso de auxiliares e colaboradores.

No caso presente, o contrato social da interessada, conforme alterações às fls. (65 a 149), foram registrados no Cartório do 1º Oficial de Registro Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Botucatu/SP, (...)

Além disso, não consta nos autos de que a **estrutura física** do estabelecimento da contribuinte atenda ao disposto no item 3, da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de, fevereiro de 2002, (...)

Apenas foi apresentada uma Declaração expedida em 21/12/2009 pelo Centro de Vigilância Sanitária - Grupo: de

Vigilância, Sanitária de Botucatu - GVS XVI. afirmando que, a empresa fora devidamente licenciada e inspecionada pela Equipe Técnica de Vigilância Sanitária para os anos de 2005 e 2006, tendo apresentado condições satisfatórias no que se refere a legislação Sanitária vigente, conforme documento de fls. 151.

Portanto, as atividades desempenhadas pela recorrente, quais sejam, a prestação de serviços de laboratório de análises de anátomo-patológico, citologia, histoquímica, imuno-histoquímica, etc., aplica-se o percentual de 32% sobre receita bruta auferida, para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda com apuração pelo lucro presumido e da Contribuição sobre o Lucro Líquido, por restar configurado que a empresa não se enquadra como estabelecimento hospitalar.

(...)

Não há provas nos autos que as instalações físicas da contribuinte se coadunavam com as de um estabelecimento hospitalar, visto que não foi comprovado que existissem leitos para internação de pacientes, nem de assistência integral durante as 24 horas.

Conforme já visto, a contribuinte não é constituída por empresários, nem pode ser considerada sociedade empresária, nos termos do art 982 do atual Código Civil. (os grifos não são do original)

(...)

- que o crédito tributário, lançado de ofício, perfaz o montante de **R\$ 656.626,43**, assim discriminado por exação fiscal:

AC 2005 (2º, 3º e 4º trimestres)	AUTO DE INFRAÇÃO	PRINCIPAL	JUROS DE MORA (calculados até 30/04/2010)	MULTA DE OFÍCIO 75%	TOTAL
	IRPJ	222.448,99	115.811,56	166.836,73	505.097,28
	CSL	66.734,69	34.743,45	50.051,01	151.529,15
TOTAL	-	-	-	-	656,626,43

A Contribuinte tomou ciência dos autos de infração, por via postal - AR, em 27/05/2010 (e-fl. 162), e apresentou impugnação em 24/06/2010 (e-fls. 169/207) cujas razões, em síntese, estão assim resumidas no relatório da decisão *a quo* e que transcrevo, por reunir os principais aspectos da lide (e-fls. 362/363), *in verbis*:

(...)

Regularmente notificada da imposição tributária, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 158/196 com alegação de que:

*- os autos devem ser devolvidos à unidade lançadora para **realização de diligência** junto às instalações da contribuinte com o objetivo de verificar que sua atividade se enquadra na definição de serviços hospitalares a que se refere a legislação. Arguiu que **é dever indeclinável da autoridade tributária a apresentação de provas bastantes para embasar a imposição do lançamento fiscal**. Anexou fotos das instalações, além de declarações, apresentadas posteriormente, firmadas por instituições, que noticiam a execução de exames na área de anatomia patológica, prestadas desde janeiro/2003;*

*- **é improcedente exigir que a contribuinte ostente natureza jurídica de sociedade empresária**, uma vez que tal definição adveio com o Novo Código Civil, que estabeleceu o dia 11/01/2007 como termo final para adaptação ao novo regime.*

*-**sua atividade enquadra-se no conceito de serviços hospitalares**, à luz das regras instituídas pelas Instruções Normativas SRF n. 306/2003 e, posteriormente, pela IN 480/2004, art. 27, com a redação dada pela IN 539/2005, em consonância com a jurisprudência administrativa e jurisdicional;*

*-antes do advento da Lei n. 11.727/2008, que incluiu as atividades exercidas pela contribuinte no campo de incidência da norma de tributação benéfica, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) caminhava no sentido de que as exigências instituídas pela administração tributária relativas à necessidade de existência de leitos, à contratação de médicos empregados e à constituição sob a forma de sociedade empresária eram contrárias à Lei n. 9.249/1995. Assim, **"toda empresa que, de alguma forma, preste serviço que se vincule às atividades desenvolvidas por hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, ou seja, que possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes, tem direito à base de cálculo reduzida da alínea "a", III, § 1º, art. 15, da Lei 9.249/95, buscando, se for o caso, a repetição dos valores pagos pela aplicação equivocada da base de cálculo de 32%"**;*

-as empresas médicas que prestem serviços de ortopedia, traumatologia ou serviços de complementação diagnóstica e terapêutica; que tenham suas atividades voltadas à população em geral; que possuam equipamentos destinados a esse fim; que consumam insumos para a execução de tais serviços podem calcular o IRPJ com aplicação de 8% para a apuração da base de cálculo do tributo;

- as instruções normativas editadas pela Secretaria da Receita Federal não são leis e não podem alargar a hipótese de incidência tributária, visando aumentar a arrecadação. (obs: os

(...)

Enfrentando as questões suscitadas pela contribuinte, a 1ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto julgou a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 14-35.448, de 10/10/2011 (e-fls.359/371), cuja ementa transcrevo, a seguir:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário que o empresário ou a sociedade empresária ostentem caráter empresarial e estrutura física do estabelecimento em consonância com a legislação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

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

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário que o empresário ou a sociedade empresária ostentem caráter empresarial, atividades desenvolvidas e estrutura física do estabelecimento em consonância com a legislação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

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

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REQUISITOS.

O pedido de diligência ou perícia deve ser denegado se tiver sido formulado em desacordo com as prescrições legais, aliado à circunstância de estarem presentes nos autos elementos de convicção suficientes à adequada compreensão dos fatos para solução da lide.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(...)

Ciente desse *decisum* em 08/11/2011, por via postal – AR (e-fl. 375), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em **06/12/2011** (e-fls. 379/440) pedindo sua reforma, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- Da possibilidade do órgão de julgamento administrativo reconhecer a inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei/ato normativo declaradas pelo STJ e/ou STF:

- que “*Há que se ter em vista que toda atividade judicante administrativa desenvolve-se sob os ditames constitucionais. É impossível dissociar a aplicação de uma lei da aplicação da própria Constituição*”;

- que “*... quando o julgador, inclusive o administrativo, aplica ou não uma lei está, automática e forçosamente, aplicando ou não a Constituição. É logicamente inconcebível que se aplique uma lei, uma instrução normativa (...), e que não se aplique a norma superior que lhe dá suporte de validade.*”;

- que “*A atividade do Poder Executivo não se limita à simples aplicação da lei, necessitando, por vezes, de interpretação. Trata-se de controle de constitucionalidade não jurisdicional, realizado no intuito de manter a ordem constitucional, a qual o Tribunal Administrativo está adstrito.*”

- que “*Assim sendo, caso o administrador público defronte-se com uma situação em que há uma lei e tenha que aplicá-la, mas é flagrante o vício, sua inconstitucionalidade, deve deixar de aplicar a lei e obedecer a Carta Magna, que se encontra no vértice do ordenamento jurídico e é o fundamento das demais espécies normativas.*”

- que “*... a Administração Pública, possui o poder de autotutela, a dizer, pode revogar os seus próprios atos, tanto por motivo de conveniência ou oportunidade, quanto por estes estarem eivados de vícios que o tornem ilegais ou inconstitucionais, tal prerrogativa é reconhecida pelo próprio STF, nos termos da Súmula nº 473 (...)*;

- que “*Jungida está a Administração Pública ao princípio da legalidade, o que, obviamente, não impõe o dever de cumprir normas inconstitucionais e/ou ilegais. Embora não possua competência para excluir do ordenamento jurídico tais normas, no caso concreto, pode deixar de cumprir dispositivo legal, que contrarie expressamente a Carta Magna.*”

- que “*Pela análise das inconstitucionalidades e legalidades que foram apontadas na Impugnação e também aqui o serão, pode-se destacar que outro princípio constitucional se encontra frontalmente lesado, qual seja, o da segurança jurídica.*”

- que “*...é de rigor o reconhecimento de que o Tribunal administrativo possui o poder dever de declarar a inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei em controle incidental, de instruções normativas e demais atos internos da administração, o que ora se requer e espera, por ser medida de Justiça.*”

- Da negativa de vigência e/ou aplicação da Lei 9.249/95:

- que o cerne da questão consiste em definir o alcance da disposição do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95;

- que a Lei 9.249/95 não fez nenhuma exigência referente ao contribuinte que presta serviços hospitalares, e não pode ato infralegal passar a exigi-lo;

- que o benefício fiscal do art. 15, § 1º, Lei 9.249/95 é objetivo (com foco nos serviços prestados) e não subjetivo (em razão da pessoa do contribuinte que executa a prestação de “serviços hospitalares”), visando a reduzir a carga tributária em função do fato tributado (renda decorrente da prestação de “serviços hospitalares”);

- que 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;

- que firmado resta que o benefício concedido foi levado a termo de forma objetiva, em razão do serviço prestado, não se pode aceitar que apenas aqueles que procedem à internação de pacientes, face aos custos, estariam beneficiados pela norma isentiva. 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 necessariamente;

- que a própria ANVISA, para autorizar a abertura e funcionamento de um hospital, exige que o nosocômio comprove que possui contrato de prestação de serviços com um laboratório. Sendo assim, evidente o caráter de serviços hospitalares dos laboratórios de análises clínicas, tais como o ora recorrente. **Há que se fixar que somente a lei pode inovar na sistemática constitucional, o princípio da legalidade é imprescindível, ainda mais no que concerne a criar deveres instrumentais na esfera do direito administrativo tributário;**

- que, pelo quanto exposto, se verifica a contribuinte possuía desde a entrada em vigor da Lei nº 9.249/95, o direito a calcular o lucro presumido, utilizando o percentual de 8% sobre a Receita Bruta Mensal, bem como não havia a necessidade de se constituir como sociedade empresária, instituto esse criado pelo novo Código Civil de 2002, cujo dispositivo somente entrou em vigência em 2007. Sendo assim, não poderia a Receita Federal criar condições para o gozo de tal isenção, que nem mesmo a lei instituidora previu;

- que cai por terra qualquer fundamentação de que a IN SRF nº 306/2003, que lhe garantia o direito de calcular o lucro presumido em 8% sobre a receita bruta mensal, foi revogada pela IN SRF nº 480/2004, cuja eficácia retroage à data da publicação da Lei nº 9.249/95, por ser tratar de norma interpretativa (artigo 106, I, CTN) ou qualquer outra que retire o direito do contribuinte de realizar os recolhimentos considerando a base de cálculo mais benéfica;

- que ficam vinculados os órgãos da Administração Pública, em especial Administração Pública Federal, sempre que determinado julgamento seja realizado nos termos do art. 543-C do CPC, obrigando os Tribunais Administrativos afetos à decisão a acompanhar o entendimento exarado pelo STJ ou STF (inclusive consta do RICARF, art. 62A);

- que a respeito do alcance do benefício fiscal concedido aos "serviços hospitalares" que resultam na redução do coeficiente de presunção de 32% para 8% - base de cálculo do IRPJ e para 12% à CSLL – base de cálculo dessa exação fiscal, o *E. Superior Tribunal de Justiça* já assentou o entendimento defendido no Recurso Especial abaixo reproduzido, proferido nos termos do art. 543-C, representativo da controvérsia, senão vejamos:

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

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 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.

- que a aplicação retroativa de uma instrução normativa fere o princípio constitucional da segurança jurídica, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito (artigo 5º, XXXVI da Constituição Federal);

- que a possibilidade de aplicação de legislação tributária a fatos pendentes somente pode se dar nas hipóteses previstas no art. 106 do CTN, que são da lei meramente interpretativa e da lei tributária que estabeleça penalidade mais branda ou deixe de considerar determinado fato como infração;

- que não há como se admitir que um ato declaratório ou uma instrução normativa, meramente interpretativos, intentem revogar a própria lei regulamentada;

- que a edição de ato administrativo ulterior, cujo conteúdo de suas disposições pretende derogar comandos legais então vigorantes, fere os arts. 87, parágrafo único, inciso II, e 150, I, da Constituição Federal c/c arts. 9º, inciso I, e 100 do CTN;

- que a normação administrativa não poderá reduzir a abrangência da norma interpretada, modificando de qualquer forma o seu conteúdo, ou seja, não pode inovar a ordem jurídica, suprimindo direitos legalmente previstos. Daí sua condição de instrumento secundário de instrução de normas tributárias (art. 100 do CTN). Portanto, as pretensas "revogações" em tela condicionam a conclusão irrefutável de infringência ao Princípio da Reserva Legal (arts. 87, parágrafo único, inciso II, e 150, I, da Constituição Federal c/c arts. 9º, inciso I, e 100 do CTN), condicionando a invalidade do ato administrativo e a impossibilidade de sua aplicação;

- que merece, pois, a recorrente ter reconhecida em seu favor a norma com coeficientes reduzidos de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vez que se enquadra na hipótese legal.

Da conversão do julgamento em diligência - princípio da busca da verdade material:

- que, em regra, o ônus da prova incumbe a quem imputa a infração (art. 333, inciso I, do CPC);

- que, agindo do modo simplista – embora insustentável –, o ilustre Auditor - Fiscal formulou auto de infração sem qualquer aprofundamento naquilo que foi aplicado, "jogando" para a contribuinte todo o ônus de provar o que seria facilmente confirmado pela própria autoridade tributária, caso houvesse tido a perspicácia, sabedoria e bom senso de diligenciar, primeiro;

- que são defesos os lançamentos tributários sem a comprovação do fato ilícito imputado, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

- que, no mais, é nulo o auto de infração que ora se combate, em face da sua manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para a sua lavratura, pela inocorrência do fato gerador;

- que, não obstante, a recorrente trouxe aos autos fotos do estabelecimento autuado, demonstrando que suas instalações são compatíveis com a prestação de serviços hospitalares, com os equipamentos e materiais para realização de exames e diagnósticos específicos, leitos para punção de líquidos e biópsias de tecidos destinados à elaboração de laudos de anatomia patológica, arquivo de exames, equipamentos para o recolhimento de lixo tóxico hospitalar e da sua forma de coleta por empresa especializada;

- que, caso os elementos de prova sejam insuficientes para manter ou afastar o lançamento fiscal (existência dúvida fundada), que sejam os autos baixados em diligência.

- Da não obrigatoriedade de adequação às regras societárias do novo Código Civil (sociedade empresaria x sociedade simples):

- que, oportuno lembrar, as adaptações societárias decorrentes do "novo" CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO (Lei Nº 10.406/02), por força do art. 2.031, DAS DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS, recentemente alterado pela Lei nº 11.127 de 28.06.2005, teve sua obrigatoriedade de adaptação prorrogada para 11/01/2007;

- que, é certo, até esta data 11/01/2007 a inexistência de adaptação não poderia acarretar quaisquer decorrências restritivas a direitos de que seja titular a sociedade. Nunca é demais repetir somente a partir de Janeiro de 2007 é que as novas regras societárias se tornaram obrigatórias;

- que, cronologicamente, a obrigatoriedade de adaptação das sociedades às novas regras societárias estabelecidas pelo "novo" CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO (Lei Nº 10.406/02), é muito posterior à introdução do regime de apuração do IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA sobre a modalidade de Lucro PRESUMIDO (Lei Nº 9.249/95), o que nos autoriza a afirmar expressamente que a dita condição não pode prevalecer nem mesmo obstar o gozo do benefício de redução da base de cálculo do IRPJ, uma vez que ao tempo da fruição do benefício o regime societário exigido sequer existia em nosso ordenamento jurídico;

- que, no período compreendido entre 30/06/2005 e 31/12/2005, objeto do Auto de Infração, ainda estava em vigor a forma societária anterior ao novo código civil; que a alteração da Lei nº 9.249/95, que determina a alteração das empresas civis para Sociedades Empresárias, é posterior, não podendo prejudicar a recorrente.

- Da sistemática de apuração do lucro presumido (Lei nº 9.249/95, arts. 15 e 20):

-que sustenta a recorrente contrariedade aos arts. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", e 20 da Lei nº 9.249/95 e 99 e 100, inciso II, do CTN, aduzindo, em síntese, que o conceito de "serviços hospitalares" utilizado pelo referido dispositivo legal, para fins de redução da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, abrange os serviços que presta.

- Da natureza dos serviços prestados:

- que, em face do que dispõe o seu contrato social, a recorrente realiza os seguintes exames: **ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLOGIA ONCÓTICA, IMUNO-HISTOQUÍMICA, CITOMETRIA DIGITAL, CAPTURA HÍBRIDA e "FISH"**;

- que *serviços hospitalares*, para o fisco, são os serviços de assistência à saúde relacionados nos incisos do art. 23 da IN/SRF nº 306/2003, que possuam estrutura física condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde;

- que possui estrutura física condizente para a execução da atividade de anatomia patológica, prevista na IN SRF nº 306/2003 e na Portaria GM nº 1.884/94, do Ministério da Saúde, uma vez que presta atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia - atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde (contato direto), bem como presta serviços de apoio técnico - atendimento direto a assistência à saúde em funções de apoio (contato indireto), tendo em vista que possui unidades dentro de nosocômios, como se comprova por meio dos anexos contratos de prestação de serviços;

- que se insere dentro do favor fiscal oferecido pela lei regente da matéria, uma vez que o artigo 15, § 1º, inciso III, alínea 'a', segunda parte, da Lei nº 9.249/95, além de não vincular o conceito de "serviços hospitalares" ao local em que são prestados, mas sim à sua finalidade, sejam próprios, suporte ou auxiliares daqueles prestados no âmbito hospitalar, merece uma interpretação teleológica, pois objetiva reduzir os custos do tratamento da saúde, ante ser *"direito de todos e dever do Estado, garantindo mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doenças e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção recuperação"*, consoante dispõe o artigo 196 da CF;

- que, entretanto, como dito anteriormente, em mais uma manobra visando a restringir o universo de contribuintes beneficiados pelo art. 15 da Lei nº 9249/95, foi editada a referida IN/SRF nº 480/2004, atualmente com a redação alterada pela IN/SRF nº 539/2005, determinando que para a conceituação de determinado serviço de assistência à saúde como hospitalar, é imprescindível que a pessoa jurídica prestadora possua **estrutura física** conforme a Resolução da 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;

- que, ademais, são empresas médicas as que, concomitantemente, (i) prestam serviços de ortopedia, traumatologia ou serviços de complementação diagnóstica e terapêutica; (ii) tenham suas atividades voltadas à população em geral; (iii) possuam equipamentos destinados a esse fim e (iv) consumam insumos para a execução de tais serviços, podem, indubitavelmente, calcular o IRPJ com a aplicação de 8% para a apuração da base de cálculo do tributo;

- que, entretanto, como dito anteriormente, em mais uma manobra visando restringir o universo de contribuintes beneficiados pelo art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9249/95, foi editada a referida IN/SRF nº 480/2004, atualmente com a redação alterada pela IN/SRF nº 539/2005, determinando que para a conceituação de determinado serviço de assistência à saúde como hospitalar, é imprescindível que a pessoa jurídica prestadora possua estrutura física conforme a Resolução da 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;

- que, ainda, infere-se a pessoa jurídica ligada à atenção e assistência à saúde, que possua estrutura física condizente para a execução do serviço de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, será considerada prestadora de serviços hospitalares;

- que, ademais disto, as Instruções Normativas não são leis, não podendo alargar a hipótese de incidência tributária, visando a aumentar a arrecadação;

- que a recorrente presta de serviços hospitalares, fazendo jus ao tratamento do artigo 15, § 1º, inciso III, letra 'a' da Lei nº 9.249/95, ou seja, poderá recolher o imposto de renda sobre a base de cálculo de 8% (**oito por cento**), independentemente de quaisquer outras condições ou requisitos não estabelecidos;

- que, porém, a Coordenação-Geral de Tributação pela SCI nº 01, de 25 abril de 2006, adicionou a condição de atividade explorada por empresário ou de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresária, nos termos do novo Código Civil;

- **que** é imprescindível observar que a Lei nº 9.249/95 não faz qualquer menção ao tipo societário do contribuinte beneficiado pelo regime de tributação incentivado aos prestadores de serviços hospitalares, de forma que não cabe ao intérprete do dispositivo legal, quando da sua aplicação ao caso concreto, fazer distinções ou mesmo apontar como condição/requisito ao gozo do benefício, elementos não previstos expressamente na Lei;

- que, ao proceder ao recolhimento do IRPJ e CSLL, a Recorrente efetuou o pagamento com as alíquotas corretas por ser beneficiário da redução tributária relativa aos prestadores de serviços hospitalares, sendo imperativo de ordem legal o afastamento das arbitrárias e ilegais cobranças das "diferenças" no recolhimento do Imposto e da CSLL, juros de mora e multa de ofício.

Processo nº 15889.000116/2010-58
Acórdão n.º **1802-002.366**

S1-TE02
Fl. 462

Por fim, ante essas razões, a Recorrente pediu:

- pediu a nulidade ou improcedência do lançamento fiscal;
- que, caso esse não seja o entendimento, que se baixem os autos para realização de diligência fiscal para que prevaleça o princípio da verdade material.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

O Recurso Voluntário, por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade, merece ser apreciado. Logo, dele conheço.

Conforme relatado, o litígio versa acerca dos autos de infração do IRPJ e reflexo (CSLL) que tratam da **exigência de diferença** dessas exações fiscais (principal) e respectivos acréscimos legais (multa de ofício de 75% e juros de mora), quanto ao ano-calendário 2005.

Consta da imputação fiscal que a recorrente apurara a menor o IRPJ e a CSLL, em decorrência de aplicação indevida dos coeficientes de presunção do lucro de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receita bruta, quando deveria ter utilizado coeficiente de presunção do lucro de 32% para apuração da base de cálculo dessas exações fiscais.

A decisão *a quo*, embora admitindo ou reconhecendo a natureza de atividade de promoção da saúde (atenção e assistência), no campo da medicina, de apoio ao diagnóstico e terapia (**prestação de serviços de laboratório de análises anátomo-patológico, citologia, histoquímica, imuno-histoquímica, etc**), manteve o lançamento fiscal, pois concluiu que restaram não atendidos as duas outras condições, na legislação infralegal, para efeito de gozo do benefício tributário deferido à prestação de “serviço hospitalar” (coeficientes reduzidos de presunção do lucro), ou seja, que:

a) que a recorrente não teria comprovado nos autos que as **instalações físicas** (estrutura material) e de pessoal se coadunavam com as de um estabelecimento hospitalar, visto que não teria comprovado que existissem leitos para internação de pacientes, nem de assistência integral durante as 24 horas/dia;

b) que a contribuinte não estaria constituída por empresários, nem pode ser considerada **sociedade empresária**, nos termos do art 982 do atual Código Civil (que a recorrente é mera **sociedade civil de prestação de serviços de profissão regulamentada**, pois não deixara de efetuar a adaptação dos seus atos constitutivos para sociedade empresária, conforme determina o novo Código Civil, quanto ao ano-calendário 2005, período de apuração objeto do lançamento fiscal).

A recorrente, nas razões do recurso, pediu a reforma da decisão recorrida, argumentando:

1) – que o lançamento fiscal não merece prosperar, pois foi produzido sem prova da efetiva existência dos fatos atinentes à infração imputada; que é ônus do fisco a comprovação dos fatos de sua acusação; que, em observação do princípio da verdade material, seja o julgamento convertido em diligência, caso não seja hipótese de improcedência, de plano, da acusação fiscal;

2) - que não há diferença de crédito tributário a ser exigido via auto de infração relativo ao ano-calendário 2005, pelo seguinte:

a) que é pessoa jurídica ligada à atenção e assistência à saúde e tem estrutura física condizente para a execução do serviço de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, considerada prestadora de “Serviços Hospitalares”;

b) que a receita bruta, inclusive nesse ano-calendário, decorreu da prestação de serviços de **exames laboratoriais anatomo-patológico e citopatológico**, e que tais serviços são classificados como de natureza médico-hospitalar;

c) que é pessoa jurídica prestadora dos referidos serviços com **estrutura material e de pessoal**;

d) que, nesse ano-calendário objeto dos autos, não era condição ainda, para efeito tributário, que a pessoa jurídica fosse, necessariamente, constituída sob a forma de sociedade empresária;

e) que a condição de atividade explorada por empresário **ou de pessoa jurídica** constituída sob a forma de sociedade empresária, **nos termos do novo Código Civil, para gozo dos coeficientes reduzidos de presunção do lucro, é exigência adicionada pela RFB a partir da Solução de Consulta Interna – SCI da Coordenação –Geral de Tributação**, ou seja, da SCI nº 01, de 25 abril de 2006 (ano seguinte aos fatos geradores objeto dos autos).

3) – que, por essas razões, faz jus à aplicação dos coeficientes reduzidos de presunção do lucro, ou seja, de 8% (lucro presumido) e 12% (base de cálculo da CSLL) sobre a receita bruta trimestral, quanto ao ano-calendário 2005, conforme apurado e informado na respectiva DIPJ; que, por conseguinte, não há diferença a ser exigida do IRPJ e da CSLL; que o lançamento seja declarado improcedente ou convertido o julgamento em diligência.

Identificados os pontos controvertidos, passo a enfrentar o mérito da lide.

Primeiro, para resolução da contenda, torna-se necessário apurar, identificar, quais eram as condições, requisitos, exigências da legislação de regência, para caracterização da atividade de “Serviço Hospitalar” para efeito tributário no ano-calendário 2005 (para gozo do benefício fiscal de apuração do IRPJ e da CSLL com coeficientes reduzidos de presunção do lucro).

Os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95 estabelecem, respectivamente, que à atividade de prestação de “Serviço Hospitalar” o lucro presumido é de 8% (oito por cento) da receita bruta e a base de cálculo da CSLL é de 12% da receita bruta.

Nesse sentido transcrevo, o comando normativo, vigente na época, dos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, *in 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.(Vide Lei nº 11.119, de 2005)(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)*

§ 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: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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

(...)

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, **corresponderá a doze por cento da receita bruta**, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Vide Lei nº 11.119, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

(...)

Como visto, desde que os serviços prestados tivessem natureza médico-hospitalar, a lei vigente na época não estipulava, não previa, restrição alguma quanto à estrutura física e forma de constituição da pessoa jurídica.

Entretanto, a legislação infralegal, atos normativos expedidos pela RFB, que passaram a regular a matéria para efeito tributário, estabeleceram que, além de comprovação de natureza de “serviço hospitalar”, o estabelecimento deve possuir estrutura física adequada e exploração da atividade de forma empresarial com seus atos constitutivos registrados na Junta Comercial.

Nesse sentido, a Lei 9.249/95 foi regulamentada, pela primeira vez, em 2003, quando a Receita Federal publicou a IN SRF nº 306, que elencava no seu artigo 23 as atividades que poderiam ser consideradas serviços hospitalares.

Nesse sentido, transcrevo o comando do art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 306/2003, *in verbis*:

Art. 23. 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, que possuam **estrutura física** condizente para a execução de uma das atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM nº 1.884, de 11

de novembro de 1994, do Ministério da Saúde, relacionadas nos incisos seguintes:

I- (...)

II- (...)

III- (...)

IV- (...)

V - prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades:

a) patologia clínica;

b) imagenologia;

c) métodos gráficos;

d) anatomia patológica;

e) desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;

f) realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como:

1 - recepcionar e transferir pacientes;

2- assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos nos pacientes;

3- executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;

4- emitir relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;

5- proporcionar cuidados pós-anestésicos;

6 - garantir o apoio diagnóstico necessário.

g. realização de partos normais e cirúrgicos;

h. desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos;

i. desenvolvimento de atividades hemoterápicas;

j. desenvolvimento de atividades de radioterapia;

k. desenvolvimento de atividades de quimioterapia;

l. desenvolvimento de atividades de diálise;

m. desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano.

(...)

Como demonstrado, o conceito adotado pelo artigo 23 da IN 306 abrigava quase todas as atividades ligadas à medicina. Porém, na tentativa de afastar a interpretação dada pela IN SRF 306, foi editado o ADI 18/2003 que estabeleceu que seria a forma como o serviço é prestado, o que definiria o percentual de presunção do lucro aplicável às receitas dos “serviços hospitalares”.

Nos termos do ADI 18/2003, se a receita se originasse de uma atividade empresarial, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL seriam reduzidas (coeficientes de presunção reduzidos respectivamente para o patamar de 8% e 12%). Caso se originasse unicamente do trabalho intelectual e pessoal, a base de cálculo de ambas as exações fiscais seria de 32%. Ocorre que a IN SRF 306 foi revogada pela IN SRF 480, de 2004 e, com isso, o conceito definido no ADI 18/2003 foi superado.

A propósito, o art. 27 da IN SRF nº 480/2004 tem a seguinte redação:

Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

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

§ 3º São considerados pagamentos de serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados às pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços 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"); e

II - prestadoras de serviços 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

Observa-se que, indubitavelmente, a IN SRF 480/2004 recrudescceu, exacerbou, restringiu, de forma drástica, para efeito tributário o conceito de “serviço hospitalar”, confundindo “serviço hospitalar” com hospital (estabelecimento hospitalar).

Serviço hospitalar = estabelecimento hospitalar = hospital.

Posteriormente, a IN SRF 480/2004 foi alterada pela IN SRF 539/2005 (art. 27) abrاندando, em parte, a situação, que assim dispõe:

*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) (...)*
- b) (...)*
- c) (...)*
- d) (...)*

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.*

Na sequência, foi dada nova redação pela IN RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007.

A IN SRF 791/07 veicula, em seu artigo 27, o entendimento da Receita Federal acerca do conceito de serviços hospitalares:

*Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem 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, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de*

serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:

(...)

A Lei nº 11.727/08 também veiculou importantes disposições a respeito do tema, dispondo, em seu artigo 29, que os serviços 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). A modificação é válida a partir do dia 01 de janeiro de 2009.

Segundo a referida lei, passaram a ser considerados, também, como serviços hospitalares, as atividades médicas acima listadas, desde que observada a forma de constituição da pessoa jurídica e, ainda, normas da ANVISA a respeito. As normas da ANVISA estão previstas na Resolução – RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, que dispõe sobre o Regulamento Técnico para planejamento, programação, elaboração e avaliação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde e estabelece requisitos das prestadoras de serviços médicos.

Vê-se, portanto, que, ao longo dos últimos anos, a Receita Federal alternou posições, sempre, em relação ao sentido, alcance, da expressão “Serviço Hospitalar” para efeito da legislação tributária; porém, direcionando seu entendimento a uma interpretação cada vez mais restritiva e, na maioria das vezes, praticamente impossível de ser adotada, operacionalmente, pela grande diversidade de serviços médicos–hospitalares prestados pelas pessoas jurídicas prestadoras desses serviços.

Isso acentuou, elevou, sobremaneira, o grau de litigiosidade dos contribuintes contra o fisco, seja administrativamente, seja judicialmente, em relação ao sentido, alcance, da expressão “serviços hospitalares”, para efeito de gozo do benefício fiscal de apuração do IRPJ e da CSLL com coeficientes reduzidos de presunção do lucro.

O STJ, logo quando da edição da Lei nº 9.249/95, mostrou-se favorável ao entendimento de que a aplicação da base de cálculo reduzida deveria abranger todos os prestadores de serviços médicos. Naquela oportunidade, entendeu o STJ que o conceito de “serviços hospitalares” estava ligado à prestação quaisquer “serviços voltados à saúde humana”.

No entanto, a questão mudou em 27/11/2006, com a publicação da decisão proferida nos autos do Recurso Especial nº 832.906, através do qual a 1ª Seção do STJ alterou o entendimento até então pacífico e passou a atribuir interpretação restritiva, adequando-se ao entendimento da Receita Federal.

Posteriormente, voltando ao entendimento mais benéfico, a 1ª Seção do STJ, no RESP nº 951.251/PR (22/04/2009), passou a entender que o conceito de serviços hospitalares deve ser interpretado de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa.

Assim, segundo a atual posição do STJ, serviços hospitalares são 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.

A questão foi pacificada, de vez, no julgamento do RESP 1.116.399/BA, sob o regime do art. 543-C, do CPC (Recursos Repetitivos), em 28/10/2009.

Dessa forma, atualmente, a posição jurisprudencial do STJ é extremamente favorável às clínicas médicas-hospitalares.

Nesse sentido, cabe, aqui, citar alguns precedentes do STJ, *in verbis*:

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-hospitalares, estabelecido pela Lei 9.249/95". (AgRg nos EREsp 883.537/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/06/2010).

"A atividade desenvolvida pela recorrida refere-se a serviços de hemodiálise, como bem definido no Tribunal de origem, necessitando de estabelecimento apropriado, consultório ou clínica, de aparato humano e tecnológico aptos, com custo elevado que justifica a incidência ou base de cálculo mitigada, assim como os dispêndios operacionais de montante elevado com aparelhagem sofisticada, leitos hospitalares e outros serviços correlatos, estando a merecer carga fiscal mais amena". (AgRg no REsp 1110263/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/05/2010).

"Serviços de análises, exames anátomo-patológicos, citológicos e de patologia clínica, os quais, consoante fundamentação expendida, enquadram-se no conceito legal de serviços médico-hospitalares, estabelecido pela Lei 9.249/95". (EDcl no REsp 987.684/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2010).

"A redução da base de cálculo deve atingir as cirurgias e exames oftalmológicos especializados, excluídas as simples consultas e atividades de cunho administrativo". (EDcl no REsp 983.247/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010).

"Serviços médicos na especialidade de ortopedia, traumatologia, fisioterapia e fonoaudiologia, os quais, consoante fundamentação expendida, enquadram-se no conceito legal de serviços médico-hospitalares, estabelecido pela Lei 9.249/95". (AgRg no REsp 1059430/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2009).

*“Serviços de **hemoterapia, hematologia e oncologia**, não se está diante de simples consulta médica, mas de atividades que se inserem no conceito de serviços hospitalares, já que demandam maquinário específico.(RESP 200801678846. Relator(a) Castro Meira. Segunda Turma. DJE de 04/08/2009; RESP 200700760383. Relator(a) Castro Meira. Segunda Turma. DJE de 04/08/2009).*

Configuram prestação de serviços “hospitalares” por clínicas médicas: “litotripsia para fragmentação de cálculos renais”(REsp nº 837.195/PR); “diagnóstico e tratamento de infertilidade conjugal”(REsp nº 778.406/RS).

“Prestação de serviço médico na área de otorrinolaringologia e Fonoaudiologia, o IRPJ é devido sobre a base de cálculo de 8% da receita bruta auferida pela prestação desses serviços”. (TRF1, AMS 2006.38.09.000399-0/MG, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, 04/09/2009).

Em resumo, todas as receitas (faturamento bruto) advindas da prestação de serviços voltados à saúde humana (com custo diferenciado, existência pela estrutura material e de pessoal específicos demandados para a prestação do serviço de assistência e promoção à saúde), nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, devem ser tributados com coeficiente reduzidos de presunção de 8% e 12% para obtenção da base de cálculo sobre a receita bruta para apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente, salvo as receitas (faturamento) decorrentes de simples consultas médicas (serviço prestado nos consultórios médicos), que devem ser tributadas com coeficiente de presunção de 32% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Compulsando os autos, contata-se, de plano, como já dito inicialmente, que não há litígio quando à natureza da prestação dos serviços prestados pela recorrente (prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, compreendendo as seguintes atividades da recorrente de exames: ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLOGIA ONCÓTICA, IMUNO-HISTOQUÍMICA, CITOMETRIA DIGITAL, CAPTURA HÍBRIDA e "FISH").

Já com relação à estrutura material e de pessoal e à forma de exploração da atividade (se sociedade civil ou sociedade empresária) é que reside o dissenso ou discordância frontal entre o fisco e a recorrente.

Quanto à estrutura material e de pessoal do estabelecimento, entendo que os elementos de prova constantes dos autos são suficientes, como prova, de que a recorrente, sim, tem estrutura de material e de pessoal suficientes para caracterização de sua atividade como “serviço hospitalar” para efeito da legislação tributária, em relação ao ano-calendário 2005.

Senão, vejamos:

A fiscalização da RFB e/ou a contribuinte juntaram aos autos os seguintes documentos (elementos de prova):

1) – Relação dos funcionários extraídos da GFIP apresentadas pela empresa/fisco, quanto ao ano-calendário 2005, contendo os nomes de 29 (vinte e nove) funcionários, entre auxiliares de laboratório, técnicos de laboratório, etc (e-fls. 23/27). Isso, por si só, já revela, comprova, que a recorrente tem custos diferenciados, adicionais, em relação a

mera sociedade civil de profissão regulamentada (sociedade simples) que presta serviço de consulta médica, em consultórios médicos;

2) – Cópia de Declaração expedida pela Secretaria de Saúde do Estado de São Paulo – Coordenadoria de Controle de Doenças – Centro de Vigilância Sanitária (e-fl.160), nos seguintes termos:

(...)

DECLARAÇÃO

Declaro a pedido do interessado Sr. Carlos Eduardo Bacchi, Responsável Legal da empresa Laboratório de Patologia Bacchi Ltda, CNPJ: 02.198.534/0001-08, situada na Rua Major Leônidas Cardoso, nº. 739 Centro — Botucatu/SP, que revendo nossos assentamentos referentes aos anos de 2005 e 2006, observamos que a empresa foi devidamente licenciada e inspecionada pela Equipe Técnica da Vigilância Sanitária, tendo apresentado condições satisfatórias no que se refere à Legislação Sanitária vigente.

Botucatu, 21 de Dezembro de 2009.

(...)

3) Fotos, imagens, de partes internas do estabelecimento, como laboratório, maquinário específico etc (e-fls. 208/215);

4) Registro do Estabelecimento na Vigilância Sanitária Municipal de Botucatu – SP, de 21/05/2004 e atualizado em 2011, e outros documentos que comprovam a atividade de laboratórios de análises clínicas de Anatomia Patológica, tais como anátomo-patológico, imuno-histoquímico e biologia molecular, desde o ano de 2005 (e-fl. 216/232 e 345/346);

5) Cópia da Relação Anual de Informações – RAIS do ano-base 2004, 2008, 2009 (e-fls. 233/285);

6) Certidão Simplificada expedida pela Junta Comercial do Estado de São Paulo, certificando que a recorrente está cadastrada, registrada, nesse registro do comércio, última atualização de 11/09/2011 (e-fls. 357/358).

Em relação à forma de exploração de sua atividade (se por pessoa jurídica constituída como sociedade civil ou empresária), aqui também entendo que, embora no ano-calendário 2005 a recorrente ainda continuasse – nos atos constitutivos - como sociedade civil, isso não configura, por si só, óbice para o gozo do benefício fiscal dos coeficientes reduzidos de presunção para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL para o ano-calendário 2005, pois a recorrente, como pessoa jurídica, comprovou a existência de custos diferenciados, adicionais, em relação a mera sociedade civil de profissão regulamentada (atividade intelectual, de prestação de serviço de consulta médica, serviço prestado em consultório médico). Trata-se, portanto, de uma pessoa jurídica que presta serviços de clínica laboratorial com intuito de lucro, com caráter empresarial. Organização da atividade em caráter empresarial.

Além do mais, para a solução da lide deve ser adotado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) na interpretação da Lei nº 9.249/1995 ao julgar Recurso Especial representativo de controvérsia, na sistemática de Recursos Repetitivos (art. 543C do CPC) que consolidou o entendimento de que “a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou, na época, precipuamente a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde)” com os temperamentos dessa Corte guardiã da norma infraconstitucional, *in verbis*:

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 543C 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 951.251PR, 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 543C do CPC e da Resolução 8/STJ.

7. Recurso especial não provido.

(REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJ e 24/02/2010)

Como restou caracterizado acima, o STJ consolidou o entendimento de que “a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou precipuamente a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde)”, mas com custos diferenciados, ou seja, excluindo-se as simples consultas médicas que são prestadas em consultórios médicos.

Portanto, diversamente do entendimento da fiscalização da RFB consignado no Termo de Verificação de Irregularidade Fiscal (e-fls.21/24), a contribuinte preenche os requisitos para seu enquadramento como prestadora de serviços hospitalares para efeito da legislação tributária quanto ao ano-calendário 2005 (período de apuração objeto do auto de infração), ou seja, que faz jus aos coeficientes reduzidos de presunção (lucro presumido de 8%) e base de cálculo da CSLL de 12% para a atividade de laboratório de patologia clínica e citologia - atividade econômica de exploração de laboratório clínico de exames anatomo-patológico e citopatológico (serviço de exames laboratoriais).

Frise-se, ainda, a autoridade fiscal competente ao proceder o lançamento de ofício (auto de infração), na apuração do IRPJ e da CSLL não segregou, não consignou, que a pessoa jurídica autuada tivesse receita bruta decorrente de “prestação de serviços de consultas médicas” além da receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos – prestação de serviços laboratoriais. Desse modo tem-se como incontestado o exercício da atividade asseverada pela recorrente, ou seja, toda a receita bruta do ano-calendário 2005 é

decorrente da atividade de prestação de serviços de laboratório clínico de exames anatomo-patológico e citopatológico (serviço de exames laboratoriais).

Com efeito, na esteira do entendimento do STJ, tratando-se de empresa que se dedica à serviços de exames anatomo-patológico e citopatológico (serviços de exames laboratoriais), com estrutura material e de pessoal, o coeficiente de presunção em relação aos serviços prestados é de **8% (oito por cento) para o IRPJ e 12% para a CSLL**.

Neste caso, ainda dispõe o art. 62A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações das Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010:

Art. 62A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (os grifos não constam do original)

Por todas essas razões elencadas na fundamentação, é improcedente o auto de infração do IRPJ do ano-calendário 2005.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula, quando inexistir razão fática e/ou jurídica para decidir diversamente.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel