



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 15889.000137/2008-59   |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário   |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>1802-001.366 – 2ª Turma Especial</b>  |
| <b>Sessão de</b>   | 12 de setembro de 2012   |
| <b>Matéria</b>     | LUCRO PRESUMIDO - DIFERENÇA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO                                      |
| <b>Recorrente</b>  | LABORATÓRIO BAURU DE PATOLOGIA CLÍNICA -POLICLINICA EM SERVICOS AUXILIARES AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA LTDA |
| <b>Recorrida</b>   | FAZENDA NACIONAL   |

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

IRPJ E CSLL. INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO “SERVIÇOS HOSPITALARES”. LEI Nº 9.249, DE 1995.

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).

IRPJ E CSLL. MATÉRIA NÃO RECORRIDA. PRECLUSÃO.

Em relação ao crédito tributário não objeto de recurso voluntário opera-se a preclusão, não cabendo mais sua discussão, tornando-se definitivamente constituído na órbita administrativa.

Vistos, relatados e discutivos 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)*

Ester Marques Lins de Sousa- 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, Marciel Eder Costa, Marco Antônio Nunes Catilhos e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls.339/354 contra decisão da 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/Ribeirão Preto (fls. 321/335) que julgou a impugnação procedente em parte, quanto aos autos de infração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2003, 2004 e 2005.

Vale dizer, a decisão recorrida exonerou o crédito tributário dos autos de infração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2003 e 2004, mas manteve o crédito tributário dos autos de infração do IRPJ e da CSLL quanto ao ano-calendário 2005.

No caso, o recurso é parcial, pois, na parte que restou vencida na instância *a quo*, a recorrente ataca apenas parte do crédito tributário do ano-calendário 2005, quanto aos autos de infração do IRPJ e da CSLL, ou seja:

a) não recorreu quanto ao 1º (primeiro) trimestre/2005 e, quanto ao 2º (segundo) trimestre/2005, não recorreu em relação ao mês de abril/2005;

b) recorreu apenas quanto aos meses maio e junho do 2º (segundo) trimestre/2005 e 3º (terceiro) e 4º (quarto) trimestres/2005,

Quanto aos fatos, consta dos autos de infração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2003, 2004 e 2005, lavrados em **18/03/2008**, a imputação das seguintes infrações:

### 1) - Auto de Infração do IRPJ (fls.03/12):

(...)

*001 - APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO - A PARTIR DO AC 93 (...). Aplicação incorreta do coeficiente de 8% (oito por cento) sobre as receitas da atividade de Laboratório de Análises Clínicas, quando o correto seria 32% (trinta e dois por cento), conforme descrito no TERMO DE VERIFICAÇÃO e seus respectivos anexos, os quais são partes integrantes do presente AUTO DE INFRAÇÃO.*

| <i>Fato Gerador</i> | <i>Valor Tributável</i> | <i>Multa (%)</i> |
|---------------------|-------------------------|------------------|
| 30/09/2003          | 655.398,58              | 75%              |
| 31/12/2003          | 674.512,04              | 75%              |

|            |            |     |
|------------|------------|-----|
| 31/03/2004 | 700.767,34 | 75% |
| 30/06/2004 | 666.692,72 | 75% |
| 30/09/2004 | 656.281,33 | 75% |
| 31/12/2004 | 609.238,86 | 75% |
| 31/03/2005 | 597.162,68 | 75% |
| 30/06/2005 | 652.784,14 | 75% |
| 30/09/2005 | 684.573,06 | 75% |
| 31/12/2005 | 668.241,37 | 75% |

**ENQUADRAMENTO LEGAL:**

*Arts. 518 e 519 do RIR/99.*

(...)

**2) – Auto de Infração da CSLL (fls. 13/21):**

(...)

***001 - APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL***

*Valores apurados conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL e respectivas Planilhas anexas, os quais são partes integrantes do presente AUTO DE INFRAÇÃO.*

| <i>Fato Gerador</i> | <i>Contribuição</i> | <i>Multa (%)</i> |
|---------------------|---------------------|------------------|
| 31/12/2003          | 12.141,22           | 75%              |
| 31/03/2004          | 12.613,81           | 75%              |
| 30/06/2004          | 18.487,91           | 75%              |
| 30/09/2004          | 18.641,44           | 75%              |
| 31/12/2004          | 17.364,29           | 75%              |
| 31/03/2005          | 10.748,93           | 75%              |
| 30/06/2005          | 11.750,11           | 75%              |
| 30/09/2005          | 12.322,32           | 75%              |
| 31/12/2005          | 12.028,34           | 75%              |

**ENQUADRAMENTO LEGAL:**

*Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88 e art. 29 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02.*

(...)

Ainda, consta do Termo de Verificação Fiscal (fls.22/36), parte integrante dos autos de infração, as razões do lançamento fiscal, que transcrevo no que pertinente, *in verbis*:

(...)

*I – Da Descrição dos Fatos:*

*A empresa fiscalizada tem como atividade econômica laboratório de análises clínicas (CNAE-Fiscal 85.14-6/12 — Atividades dos laboratórios de análise clínicas), conforme fez constar em suas Declarações de Informações Econômicos Fiscais e conforme corroboram o documentos anexos aos autos.*

*Intimada, apresentou os documentos e razões constantes dos autos.*

*Apurou-se que durante os períodos em tela, a contribuinte aplicou a alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta para a determinação do lucro presumido e 12% (doze por cento) sobre a receita bruta para fins determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sob o regime de tributação do lucro presumido, posto ter classificado sua receita bruta como prestação de "serviços hospitalares", exceção prevista no artigo 15 da Lei n.º 9.249/95.*

*II - Do Enquadramento Legal*

(...)

*"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 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 atividades de :*

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares." (g.n)*

*"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 n.º 8.981, e 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 pessoas jurídicas que exerçam a atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a*

*trinta e dois por cento.*" (Redação dada pela Lei n.º 10.684, de 30 de junho de 2003)

*A presente auditoria tem foco acerca do percentual de presunção a ser aplicado na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), ou seja, se 32% (serviços em geral) ou se 8% (serviços hospitalares) e na determinação da base de cálculo da CSLL, ou seja, se 32% (serviços em geral) ou se 12% (serviços hospitalares).*

(...)

*III – Da Necessidade de sociedade empresarial para prestação de serviços hospitalares*

(...)

*Para que se possam classificar como "hospitalares", os serviços devem ser prestados por pessoa jurídica constituída por empresário ou sociedade empresária, devidamente constituída e com estrutura físico-funcional que atenda ao disposto no item 3 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 2002, comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal e exercidos com o fim de prestar atendimento de assistência à saúde da população, incluindo atividades de apoio ao diagnóstico e terapia. Ainda assim, não se consideram como tal, independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica prestadora dos serviços, aqueles prestados, exclusivamente, pelos sócios ou referentes, unicamente, ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, ainda que para a sua realização concorra o auxílio ou a colaboração de outros profissionais de áreas diversas do conhecimento.*

*Conforme Alterações de Contrato, de 11/11/2003, com protocolo nº 3208 — 1º Oficial de Registro de Imóveis de Bauru/SP, na sua Cláusula I, cujas cópias seguem anexas, constata-se que a empresa fiscalizada é constituída sob a forma de sociedade empresarial.*

*IV – Da definição de Serviços Hospitalares*

(...)

20. (...), pacificou-se no âmbito da administração tributária federal o entendimento de que serviços hospitalares seriam aqueles prestados em decorrência da internação e tratamento de doentes ou daqueles que necessitam de intervenções cirúrgicas em hospitais. Não se considerariam como tais, para os fins específicos da tributação pelo imposto de renda das pessoas jurídicas pelo regime do lucro presumido, os serviços ambulatoriais, os meros serviços de clínica médica, de exames clínicos, de análises clínicas (laboratoriais, radiológicas, icnográficas, de ressonância magnética, de tomografia computadorizada, etc.) que não necessitam de um complexo

*hospitalar, ou seja, dos recursos materiais e humanos próprios de um hospital, inclusive para promover a internação dos pacientes.*

(...)

*A descrição de sua atividade, fornecida pelo Laboratório sob esta ação fiscal, permite concluir que ele não atende a esses quesitos, posto que não é relatado, que a clínica tenha essas características. Além disso, o seu enquadramento no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) no código 8514-6-02 — "Atividades dos laboratórios de análises clínicas" denota que o serviço prestado não é hospitalar.*

(...)

*Claro, portanto, que os serviços prestados em laboratórios de análises clínicas, ainda que de natureza médica, não são serviços hospitalares, que supõe prestação em entidade hospitalar, cuja caracterização tem como elemento típico a existência de estrutura material e de pessoal destinada a atender a internações de pacientes, praticados por estabelecimento devidamente aparelhados, destinados a recolher os enfermos ou acidentados, para diagnóstico, tratamento e internação de pessoas.*

(...)

#### *VI – Do ADI nº 19/2007*

*Espancando qualquer dúvida ainda existente, o Diário Oficial da União publicou, no dia 10.12.2007, o esclarecedor Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 19, de 7 de dezembro de 2007, que dispõe definitivamente sobre o conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, (...)*

#### *VII – Da Jurisprudência*

*Os serviços hospitalares são aqueles prestados por estabelecimentos caracterizados por hospitais. Na determinação do lucro presumido, os serviços prestados por estabelecimentos não caracterizados como hospitais e que não visem remunerar, essencialmente, o serviço prestados pelos sócios que dependam de habilitação profissional legalmente exigida, sujeitam-se aos percentuais estabelecidos para a prestação de serviços em geral.*

(...)

#### *VIII – Da Conclusão*

*Em análise dos documentos apresentados pela empresa fiscalizada e de tudo o mais que dos autos consta e em obediência à legislação aplicável, conclui-se:*

- a) a necessidade de ser empresário ou pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresária, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, e do Novo Código Civil, condição suprida pela contribuinte.*
- b) a empresa fiscalizada não atende às condições para ser classificada como "hospital" e sua prestação de serviços de análises clínicas não constitui prestação de "serviços hospitalares" para fins de definição do percentual de presunção a ser utilizado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;*
- c) a empresa fiscalizada não conta com estrutura material e de pessoal destinada a atender a internações de pacientes, sendo que sua atividade é a prestação de serviços exclusivos de análises laboratoriais, classificados nos diplomas legais acima citados como serviços gerais e, por obediência à legislação de regência, deve aplicar-se o percentual de trinta e dois por cento no cálculo da base de cálculo do imposto e da contribuição social;*
- d) não se pode dar à norma de isenção outra interpretação que não a literal, de acordo com o que determina o art. 111 do CTN.*

*Dessa forma, em atendimento à legislação tributária federal, deve ser observado o conceito trazido pelo ADI SRF 19/2007 e pela IN RFB 791/2007, em harmonia com a Lei nº 9.429/95 e com o Código Civil, constatando-se que a contribuinte fiscalizada não preenche os requisitos legais, não revestindo as características de serviços hospitalares, não podendo, portanto, usufruir dos percentuais reduzidos de tributação.*

(...)

O crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de **R\$ 1.125.419,36**, na data de lavratura dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, anos-calendário 2003, 2004 e 2005, conforme demonstrativo a seguir::

| Auto de Infração | Principal  | Multa      | Juros      | Total        |
|------------------|------------|------------|------------|--------------|
| IRPJ             | 386.649,34 | 289.986,96 | 173.224,91 | 849.861,21   |
| CSLL             | 126.098,37 | 94.573,74  | 54.886,04  | 275.558,15   |
| Total            | 512.747,71 | 384.560,70 | 228.110,95 | 1.125.419,36 |

A contribuinte tomou ciência dos autos de infração do IRPJ e da CSLL em **18/03/2008**, por intermédio do seu Diretor (fls. 03 e 13), apresentando impugnação em 15/04/2008 (fls. 223/245), juntando ainda os documentos de fls. 246/316, aduzindo, em síntese, que:

- tem natureza jurídica de sociedade empresária, administrada pelos seus sócios;
- conta com quadro de servidores composto, dentre outros, por médico patologista, biólogas, bioquímicas e biomédica;

- sua atividade está enquadrada na Resolução RDC n. 50, da Anvisa, que em seu item 4 define como "prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia — atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado de saúde";

- presta serviços a pacientes internos e externos de hospitais, o que caracteriza atividade de apoio, independentemente do local onde se realizam;

-sua estrutura física encontra-se em conformidade não só com as regras da IN 539/2005, § 1º, como também com as normas da Prefeitura Municipal de Bauru, da Vigilância Sanitária, do Corpo de Bombeiros, do Conselho Regional de Medicina, do Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde, a teor das licenças de funcionamento apresentadas à fiscalização;

-a Solução de Divergência n. 10, de 2007, editada pela Coordenação -Geral de Tributação, cuja finalidade foi a de uniformizar o entendimento da administração tributária, aponta como correta a forma de tributação adotada pela contribuinte;

-o regramento instituído pelo ADI 19/2007 não pode produzir efeitos *ex tunc* e alterar as regras determinadas pelas diversas instruções editadas pela própria administração tributária sem afrontar a segurança jurídica dos contribuintes; tal circunstância é corroborada pelo advento do Parecer n. 2.710, emitido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a pedido da Secretaria da Receita Federal;

-a Administração Tributária ainda não conseguiu consenso sobre a amplitude do termo em questão (serviços hospitalares) o que fez com que nunca houvesse uma orientação uniforme aos contribuintes, tampouco fora editada lei interpretativa que fixasse o conceito de serviços hospitalares com efeitos retroativos, tal como determina o art. 106, I, do CTN;

-a matéria tributária em discussão não diz respeito à modalidade de isenção, como entendeu a autoridade fiscal.

Ao final, ao mesmo tempo em que elaborou síntese de suas alegações, requereu seja acolhida a respectiva impugnação com vistas a que seja declarada improcedente a imposição tributária ora debatida.

A DRJ/Ribeirão Preto, enfrentando o mérito das questões suscitadas, julgou a impugnação prodecente em parte, como já mencionado alhures, cuja ementa do acórdão reproduzo a seguir (fl. 321), *in verbis*:

(...)

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

*Exercício: 2003, 2004, 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: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

*Ano-calendário: 2003, 2004, 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.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

**Acórdão**

*Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, exonerar a contribuinte do valor de R\$ 233.516,99 de IRPJ e R\$79.248,67 de CSLL, ambos correspondentes aos anos-calendário de 2003 e 2004, manter o lançamento relativo ao ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 153.132,35 de IRPJ e R\$46.849,70 de CSLL.*

*(...)*

Ainda, cabe transcrever a fundamentação do voto condutor desse acórdão que, em relação aos anos-calendário 2003, 2004 e 2005, manteve o crédito tributário apenas do ano-calendário 2005 (fls.331/ 35):

*(...)*

*Para aferir se a receita da atividade desenvolvida pela contribuinte está sujeita ao percentual geral das prestadoras de serviço ou a exceção aplicável às prestadoras de serviços hospitalares, cumpre verificar qual o alcance desta expressão na legislação sob enfoque, considerando-se cada um dos períodos de eficácia das normas correspondentes.*

*Nesse sentido, a IN 306/2003 tem eficácia desde sua publicação até 29/12/2004; a IN 480/2004, de 30/12/2004 até 27/04/2005; a IN 539/2005 até 12/12/2007; além disso deve ser observado o que dispõe o ADI 18/2003 acerca da abrangência do conceito de serviços hospitalares, no que diz respeito a considerarem-se enquadrados os estabelecimentos constituídos por empresários ou sociedades empresárias, com a ressalva de que não são considerados serviços hospitalares aqueles excepcionados pelo art. 2º do referido ato declaratório.*

Considerando-se que a imposição tributária abrange os anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, deve-se perquirir acerca da definição de **serviços hospitalares** para cada um dos períodos, observando-se o entendimento da RFB expresso nas citadas instruções normativas.

(...)

Relativamente aos anos-calendário de 2003 e 2004, da leitura dos dispositivos transcritos, verifica-se que as exigências normativas dizem respeito a: a) caráter empresarial da pessoa jurídica; e, b) estrutura física condizente que permita exercer uma ou mais de uma das atividades previstas na IN 306/2003, art. 23.

(...)

De fato, além de ostentar natureza jurídica de sociedade empresária, a contribuinte montou quadro técnico estruturado para desempenho de sua atividade-fim sem necessidade de atuação direta dos sócios.

Há que se observar que além de atender ao requisito da empresarialidade, o interessado deve possuir estrutura física adequada para o desempenho de uma ou mais das atribuições previstas no art. 23 da IN 306/2003. **Dentre aqueles enumerados no inciso V figuram a prestação de atendimento ao apoio ao diagnóstico nas atividades de patologia clínica e anatomia patológica.**

Considero que tais requisitos estão atendidos não só formalmente, como também materialmente, a teor do que dispõe seu contrato social e a instrução probatória juntada na fase de impugnação, notadamente os certificados de proficiência expedidos pela Sociedade Brasileira de Patologia Clínica (fls. 272/4) e as requisições de serviços de diagnose e terapia expedidas no âmbito do Sistema Único de Saúde (fls. 260/271).

Pelo que foi exposto, entendo que os requisitos para que as atividades desenvolvidas pela contribuinte enquadrem-se como **serviços hospitalares**, na dicção da IN 306/2003, foram atendidos. Dessa forma, para o interregno em que vigeu a IN 306/2003, isto é, para os anos-calendário de 2003 e 2004, descabe a imposição tributária em foco.

No que se refere ao período em que vigeram as regras instituídas pela IN 480/2004, isto é, primeiro e segundo trimestres de 2005, entendo que a impugnante não atendeu às normas nela prescritas.

De fato, o art. 27 da IN 480/2004 estabelece claramente que **somente são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.**

Por conseguinte, verifica-se que no caso da impugnante, cujo **objeto social é o de análises clínicas, na área de bioquímica,**

*hematologia, hormônios, imunologia, microbiologia, parasitologia e citologia, tal requisito não fora atendido, motivo por que o lançamento correspondente aos dois primeiros trimestres do ano-calendário de 2005 deve ser mantido.*

*Quanto ao período compreendido entre o terceiro e o quarto trimestre de 2005, em que vigeram as regras prescritas pela IN 539/2005, há que se considerar que além dos requisitos consubstanciados em caráter empresarial e natureza das atividades desenvolvidas, a legislação estabeleceu outro, de ordem material, a saber, adequada estrutura física do estabelecimento, atestada por documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.*

*A licença de funcionamento que a contribuinte apresentou (fl. 197), expedida pela Direção Regional de Saúde de Bauru, no âmbito do Sistema de Informação em Vigilância Sanitária, fora expedida em 29/12/2006, posteriormente ao período abrangido pela imposição fiscal.*

*Em face do que foi anteriormente exposto, voto por considerar procedente em parte a impugnação apresentada para exonerar o contribuinte do valor de R\$ 233.516,99 de IRPJ e R\$ 79.248,67 de CSLL, ambos correspondentes aos anos-calendário de 2003 e 2004, mantendo o lançamento relativo ao ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 153.132,35 de IRPJ e R\$ 46.849,70 de CSLL.*

(...)

Ciente desse *decisim* em **29/03/2011** (fl. 338), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário parcial em **27/04/2011** (fls. 339/354), ou seja, em relação ao crédito tributário dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, ano-calendário 2005, que restou vencida na instância *a quo*:

a) não recorreu quanto ao 1º (primeiro) trimestre/2005 e quanto ao mês de abril/2005:

b) recorreu apenas quantos aos meses de maio/junho/2005 e 3º (terceiro) e 4º (quarto) trimestres/2005, juntando ainda os documentos de fls. 355/367), cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- que em relação ao período de vigência da IN SRF nº 480/2004, de 30/12/2004 até 27/04/2005, acata a decisão *a quo*, informando nas razões do recurso (fls. 347/350), *in verbis*:

(...)

*Embora haja inquestionável polêmica em torno da interpretação que se empresta à expressão "serviços hospitalares", temos que, na melhor das hipóteses para a Receita Federal, o percentual de 32% sobre a receita bruta para determinação do lucro presumido, estaria restrita ao primeiro trimestre e ao mês de abril, do ano-calendário de 2005.*

*Sendo assim, visando evitar procrastinações desnecessárias, o contribuinte, ora Recorrente, espontaneamente recolheu o IRPJ e a CSLL dos meses de Janeiro, Fevereiro, Março e Abril, do ano-calendário de 2005, conforme Cálculo Presumido e guias de recolhimento anexas.*

(...)

*Por tudo se conclui que, com referência ao **primeiro trimestre (Janeiro, Fevereiro e Março de 2005)** está sendo recolhida a diferença de 8% para 32%, nos termos do Acórdão proferido.*

*No que tange ao segundo trimestre, está sendo aferida a diferença de 8% para 32%, referente ao mês de Abril/2005, mantendo-se íntegro o cálculo de 8% para os meses de Maio e Junho/2005, vez que estão em conformidade com a IN n. 539, de 25/04/2005.*

*Visando evitar procrastinação e em ato de evidente boa-fé, a Recorrente, espontaneamente, entendeu por bem proceder ao recolhimento do imposto e contribuição com os respectivos encargos legais, do período compreendido entre **Janeiro a Abril de 2005**, enquanto vigeu a IN nº 480/2004.*

*Outrossim, a Recorrente entende estar dispensada do recolhimento da exigência referente ao período compreendido entre Maio a Dezembro de 2005, porque detinha Alvará expedido pela Vigilância Sanitária e apresentava estrutura física apta nos termos da normatização que se enquadrava nos ditames da IN 539/2005, com vigência a partir de 27/04/2005, até 12/12/2007, não podendo, pois, o contribuinte, ser penalizado a recolher sobre período no qual gozava de amplo e inquestionável amparo normativo.*

*(...) o Recorrente detém os Alvarás de todos os outros períodos, notadamente o do ano-calendário de 2005, cuja cópia neste ano se apresenta.*

*Considerando que o Recorrente está exemplarmente regular perante a Vigilância Sanitária e que apresenta estrutura física apta e aprovada, não se justifica impedir a aplicação da IN nº 539/2005 —como determinado no acórdão em debate.*

(...)

Por fim, a recorrente pediu que:

a) sejam tidos como regulares os recolhimentos referentes aos meses de **Janeiro, Fevereiro, Março e Abril do ano-calendário de 2005**, apresentados com este Recurso;

b) sejam recebidos os Alvarás expedidos pela Vigilância Sanitária, referentes aos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006;

c) seja reconhecido o enquadramento da Recorrente conforme a IN nº 539/2005, de modo a fixar em 8% o percentual para apuração do IRPJ e em 12% para a CSLL, no período compreendido entre **Maio a Dezembro do ano-calendário de 2005**;

d) seja declarada a regularidade dos recolhimentos já efetuados, referentes aos períodos compreendidos entre o mês de **Maio a Dezembro do ano-calendário de 2005**;

e) finalmente, seja cancelado, nessa parte, o Auto de Infração.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, o fisco lavrou os autos de infração do IRPJ e da CSLL quanto aos anos-calendário 2003, 2004 e 2005, para exigência do crédito tributário (principal, juros de mora e multa de 75%), em face da contribuinte, empresa optante pelo regime de apuração do lucro presumido nesses anos-calendário, ter efetuado a apuração dessas exações fiscais com aplicação do coeficiente de presunção do lucro de 8% e 12% respectivamente (serviços hospitalares), quando teria que ter aplicado o coeficiente de 32% (prestação de serviços em geral).

A decisão *a quo* exonerou o crédito tributário dos anos-calendário 2003 e 2004, mantendo apenas a exigência fiscal do ano-calendário 2005.

A contribuinte apresentou recurso parcial (fls.339/354), concordando com a exigência fiscal quanto ao 1º trimestre/2005 e, quanto ao 2º (segundo) trimestre/2005, concordando apenas com a exigência fiscal do mês de abril/2005 (períodos de apuração na vigência da IN SRF 480/2004, de 30/12/2004 até 27/04/2005), e rebelando-se contra a exigência do crédito tributário de parte do 2º (segundo) trimestre/2005 (meses de maio e junho/2005) e quanto aos 3º e 4º trimestres/2005, nos seguintes termos (347/350), *in verbis*:

(...)

*Embora haja inquestionável polêmica em torno da interpretação que se empresta à expressão "serviços hospitalares", temos que, na melhor das hipóteses para a Receita Federal, o percentual de 32% sobre a receita bruta para determinação do lucro presumido, estaria restrita ao primeiro trimestre e ao mês de abril, do ano-calendário de 2005.*

*Sendo assim, visando evitar procrastinações desnecessárias, o contribuinte, ora Recorrente, espontaneamente recolheu o IRPJ e a CSLL dos meses de Janeiro, Fevereiro, Março e Abril, do ano-calendário de 2005, conforme Cálculo Presumido e guias de recolhimento anexas.*

(...)

*Por tudo se conclui que, com referência ao primeiro trimestre (Janeiro, Fevereiro e Março de 2005) está sendo recolhida a diferença de 8% para 32%, nos termos do Acórdão proferido.*

*No que tange ao segundo trimestre, está sendo aferida a diferença de 8% para 32%, referente ao mês de Abril/2005, mantendo-se íntegro o cálculo de 8% para os meses de Maio e*

*Junho/2005, vez que estão em conformidade com a IN n. 539, de 25/04/2005.*

*Visando evitar procrastinação e em ato de evidente boa-fé, a Recorrente, espontaneamente, entendeu por bem proceder ao recolhimento do imposto e contribuição com os respectivos encargos legais, do período compreendido entre Janeiro a Abril de 2005, enquanto vigeu a IN nº 480/2004.*

*Outrossim, a Recorrente entende estar dispensada do recolhimento da exigência referente ao período compreendido entre Maio a Dezembro de 2005, porque detinha Alvará expedido pela Vigilância Sanitária e apresentava estrutura física apta nos termos da normatização que se enquadrava nos ditames da IN 539/2005, com vigência a partir de 27/04/2005, até 12/12/2007, não podendo, pois, o contribuinte, ser penalizado a recolher sobre período no qual gozava de amplo e inquestionável amparo normativo.*

*(...) o Recorrente detém os Alvarás de todos os outros períodos, notadamente o do ano-calendário de 2005, cuja cópia neste ano se apresenta.*

*Considerando que o Recorrente está exemplarmente regular perante a Vigilância Sanitária e que apresenta estrutura física apta e aprovada, não se justifica impedir a aplicação da IN nº 539/2005 —como determinado no acórdão em debate.*

*(...).*

Em relação à matéria recorrida, a contribuinte pediu:

- que, em relação aos meses de maio e junho do 2º (segundo) trimestre do ano-calendário 2005 e 3º (terceiro) e 4º (quarto) trimestres do ano-calendário 2005, devem ser **cancelados** os autos de infração do IRPJ e da CSLL que estão exigindo diferença de crédito tributário em face de diferença de coeficiente de presunção do lucro presumido, pois deve prevalecer, como declarado na DIPJ respectiva, os coeficientes de 8% e 12%, respectivamente, para o IRPJ e para a CSLL, uma vez que sua atividade econômica (“análises clínicas é prestação de serviços hospitalares) estando em conformidade, nesses períodos de apuração, com a IN nº 539, de 27/04/2005;

- que, vale dizer, de **maio a dezembro de 2005** detinha Alvará expedido pela Vigilância Sanitária e apresentava estrutura física apta nos termos da IN 539/2005, com vigência a partir de 27/04/2005 até 12/12/2007, não podendo, pois, prevalecer o lançamento de ofício para exigência de diferença de coeficiente de presunção do lucro presumido, uma vez que gozava de amplo e inquestionável amparo legal ou normativo (atividade de serviço hospitalar).

Inexistindo preliminar a ser enfrentada, passo à análise do mérito da lide.

Primeiro, em relação ao crédito tributário dos autos de infração do IRPJ e da CSLL do 1º (primeiro) trimestre/2005 e abril/2005, períodos não objeto do recurso (matéria não recorrida), ou seja, matéria preclusa, não cabe mais sua discussão na órbita administrativa,

tornando-se, nessa parte, o crédito tributário definitivamente constituído nesta esfera administrativa.

A contribuinte informou, ainda, nas razões do recurso que efetuou o recolhimento do crédito tributário não recorrido, juntando cópia de pagamentos/recolhimentos (fls. 357/363).

Quanto à matéria litigiosa (objeto do recurso), o ponto controvertido, e do qual depende a resolução da lide, diz respeito se a contribuinte, no restante do ano-calendário 2005 (**maio a dezembro/2005**), no período de vigência da IN SRF nº 539//2005, atendeu, ou não, às condições para ter o tratamento tributário atinente à pessoa jurídica prestadora de **serviços hospitalares**.

Ou seja: torna-se necessário enfrentar o seguinte ponto controvertido: a atividade econômica da recorrente, no período de maio/2005 a dezembro/2005, preencheu, ou não, as condições para ser reconhecida, para efeitos tributários, como sendo prestação de “serviço hospitalar”, no sentido de fazer jus a aplicação dos coeficientes reduzidos de presunção do lucro na apuração do IRPJ e da CSLL.

No meu entendimento a contribuinte, sim, preencheu as condições mínimas para fazer jus ao tratamento tributário diferenciado, ou seja, aplicação dos coeficientes reduzidos de presunção do lucro para **“serviços hospitalares”**, nos períodos de **maio a dezembro/2005**.

Primeiro, como os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, e Lei nº 8.541/92, faziam alusão ou menção a “serviços hospitalares” sem outras especificações, restou à RFB disciplinar, em nível infralegal, o que seria entendido como “serviço hospitalar” para efeito de aplicação dos coeficientes reduzidos de presunção do lucro, na apuração do IRPJ e da CSLL.

Houve uma profusão de atos normativos infralegais no tempo, no sentido de fixar, determinar o conteúdo e o alcance da expressão “serviços hospitalares”, exigindo, basicamente, três requisitos:

- a) **serviços hospitalares** são aqueles diretamente **ligados à atenção e assistência à saúde**;
- b) exploração em caráter empresarial;
- c) estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde.

Quanto aos dois primeiros requisitos, não há dissonância significativa no tempo, nessa profusão de atos normativos infralegais que trataram da matéria. Pelo contrário, houve uma ampliação crescente das atividades consideradas “serviços hospitalares”, em face da interpretação extensiva da jurisprudência administrativa e judicial. Porém, quanto ao último requisito citado (estrutura física do estabelecimento assistencial à saúde), existiram, no decorrer do tempo, mudanças de critérios e dissonâncias inquietantes.

No caso, vamos restringir nossa análise ao período de *maio a dezembro/2005*, objeto da pretensão resistida deduzida nos presentes autos.

Nesse período citado, tem vigência a IN SRF nº 539, de 27 de abril de 2005 (art. 1º), que deu nova redação ao art. 27 da IN SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004, *in verbis*:

*"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 exerce 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)*

Quanto aos dois primeiros requisitos citados, desde os anos-calendário 2003 e 2004 a contribuinte tem satisfeito essas condições, conforme consta da fundamentação do voto condutor da decisão recorrida e que transcrevo a seguir (fls. 326/334), *in verbis*:

*(...)*

*Em retrospectiva, tem-se que o artigo 23 da Instrução Normativa SRF (IN) nº 306, de 2003, considerou serem 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 ou mais atividades ou a combinação de uma ou mais das atribuições de que trata a Parte II, Capítulo 2, da Portaria GM n.º 1.884, de 11 de novembro de 1994, do Ministério da Saúde. O inciso V do referido artigo 23 contempla as atividades que se encontram albergadas pela regra, a saber:*

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

- a. patologia clínica;**
- b. imangenologia;**
- c. métodos gráficos;**
- d. anatomia patológica;**

*Posteriormente à publicação da IN SRF n.º 306, de 2003, a Coordenação- Geral de Tributação (Cosit) proferiu a Solução de Divergência n.º 11, de 21 de julho de 2003, com o seguinte entendimento:*

*“a prestação de serviços de clínica médica de ortopedia e traumatologia, bem assim a prestação de serviços de complementação diagnóstica e terapêutica (exames radiológicos), por se enquadrarem dentre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde, poderão ser enquadradas como serviços hospitalares, podendo ser aplicado às referidas atividades o percentual de 8% (oito por cento), para fins de determinação do lucro presumido.”*

*O alcance do referido artigo 23 da IN SRF n.º 306, de 2003, foi explicitado com a edição do Ato Declaratório Interpretativo do Secretário da Receita Federal (ADI) n.º 18, de 23 de outubro de 2003, o qual manifestou o entendimento que, para fins do disposto no artigo 15, § 1.º, III, "a", da Lei n.º 9.249, de 1995, consideram-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.*

*O referido ADI ainda declara que não são considerados serviços hospitalares, para fins de determinação do lucro presumido, os serviços prestados exclusivamente pelos sócios da empresa ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica dos profissionais envolvidos.*

*(...)*

*Diante do exposto, na vigência de referidos normativos, a definição de serviços hospitalares abrange aqueles prestados por empresário ou sociedade empresária que exerce uma ou mais das atribuições previstas no art. 23 da IN 360/2003, no artigo 27 da IN SRF n.º 480, de 2004 (tratadas pela RDC n.º 50,*

*de 2002), na redação dada pela IN SRF n.º 539, de 2005, e que possua estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da retrocitada resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.*

*Note-se, também, que a IN SRF n.º 480, de 2004, na redação dada pela IN SRF n.º 539, de 2005, não alterou o conceito de serviços hospitalares; que no ADI SRF n.º 18, de 2003, também há o entendimento de que os serviços hospitalares alcançavam os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias e que a IN SRF n.º 306, de 2003, dispunha sobre a necessidade de os estabelecimentos possuírem estrutura física condizente com a atividade desenvolvida.*

*Além disso, não se consideram serviços hospitalares aqueles prestados exclusivamente pelos sócios da pessoa jurídica ou referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos, mesmo que envolvam o concurso de auxiliares ou colaboradores sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a esses prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.*

*(...)*

*Por conseguinte, verifica-se que para a execução das atividades exercidas pela contribuinte é imprescindível a participação de médicos.*

*Desse modo, considerando o que consta dos autos, notadamente o registro de profissionais da área médica, bem assim da declaração da própria autoridade fiscal, tenho comigo que tal requisito encontra-se atendido.*

*De fato, além de ostentar natureza jurídica de sociedade empresária, a contribuinte montou quadro técnico estruturado para desempenho de sua atividade-fim sem necessidade de atuação direta dos sócios.*

*Há que se observar que além de atender ao requisito da empresarialidade, o interessado deve possuir estrutura física adequada para o desempenho de uma ou mais das atribuições previstas no art. 23 da IN 306/2003. Dentre aqueles enumerados no inciso V figuram a prestação de atendimento ao apoio ao diagnóstico nas atividades de patologia clínica e anatomia patológica.*

*Considero que tais requisitos estão atendidos não só formalmente, como também materialmente, a teor do que dispõe seu contrato social e a instrução probatória juntada na fase de impugnação, notadamente os certificados de proficiência expedidos pela Sociedade Brasileira de Patologia Clínica (fls. 272/4) e as requisições de serviços de diagnose e terapia expedidas no âmbito do Sistema Único de Saúde (fls. 260/271).*

*Pelo que foi exposto, entendo que os requisitos para que as atividades desenvolvidas pela contribuinte enquadrem-se como serviços hospitalares, na dicção da IN 306/2003, foram atendidos. Dessa forma, para o interregno em que vigeu a IN 306/2003, isto é, para os anos-calendário de 2003 e 2004, descebe a imposição tributária em foco.*

(...)

Para o período de vigência da IN SRF 480, de 15 de dezembro de 2004 até a edição da IN SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, a recorrente acatou a exigência fiscal, deixando, de forma expressa, de recorrer. Matéria preclusa. Ou seja, não cabe mais a agitação ou revolvimento dessa matéria na esfera administrativa. Nessa parte, o crédito tributário está definitivamente constituído na âmbito administrativo.

Nesse ponto, inclusive consta da fundamentação do voto condutor da decisão *a quo* (fl. 334):

(...)

*No que se refere ao período em que vigeram as regras instituídas pela IN 480/2004, isto é, primeiro e segundo trimestres de 2005, entendo que a impugnante não atendeu as normas nela prescritas.*

*De fato, o art. 27 da IN 480/2004 estabelece claramente que somente são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.*

*Por conseguinte, verifica-se que no caso da impugnante, cujo objeto social é o de análises clínicas, na área de bioquímica, hematologia, hormônios, imunologia, microbiologia, parasitologia e citologia, tal requisito não fora atendido, motivo por que o lançamento correspondente aos dois primeiros trimestres do ano-calendário de 2005 deve ser mantido.*

(...)

Na verdade, a IN SRF nº 480/2004 teve vigência apenas de janeiro/2005 a abril/2005.

Por isso, quanto ao período **janeiro a abril/2005**, a recorrente não recorreu, ou seja, acatou a exigência fiscal por não ter atendido ao requisito de atividade de “estabelecimento hospitalar”, em face desse recrudescimento da legislação infralegal que restringiu, drasticamente, o que deveria ser entendido como “serviços hospitalares”, passando a abranger apenas serviços prestados por “estabelecimentos hospitalares” (IN SRF nº 480/2004, art. 27, *caput*).

De modo que restou como pretensão resistida, nos presentes autos, apenas o crédito tributário atinente ao período de **maio a dezembro/2005**, período de vigência da IN SRF nº 539, de 25 de dezembro de 2005, que passou a ser aplicável a “hospital” e para “serviços hospitalares”, exigindo desses estrutura física do estabelecimento assistencial à saúde (estrutura física mínima), ou seja, abrandou o rigor da IN SRF 480/2005 (art. 27, *caput*).

Como já disse, a irresignação da recorrente merece prosperar, merece ser acolhida quanto ao período de maio a dezembro/2005.

Vale dizer, restou provado nos autos que, desde os anos-calendário 2003 e 2004, exceto para o período de vigência da IN SRF 480/2004, a recorrente tem estrutura física mínima suficiente para ser enquadrada, para efeitos tributários, como prestadora de “serviços hospitalares” (laboratório de análises clínicas). Por conseguinte, para o período de **maio a dezembro do ano-calendário 2005**, também, dever ser enquadrada a recorrente, para efeitos tributários, como prestadora de “serviços hospitalares”.

Entretanto, a decisão *a quo*, quanto ao período de **maio a dezembro/2005**, não reconheceu a condição de “serviço hospitalar, para efeito tributário, à atividade de “análises clínicas”, pois a licença de funcionamento que fora apresentada (fls. 196/197), expedida pela Direção Regional de Saúde de Bauru, no âmbito do Sistema de Informação em Vigilância Sanitária, tem data de expedição de 29/12/2006 com validade a partir dessa data, abarcando, destarte, período posterior ao da imposição fiscal.

Nesse ponto, transcrevo a fundamentação do voto condutor da decisão recorrida:

(...)

*Quanto ao período compreendido entre o terceiro e o quarto trimestre de 2005, em que vigeram as regras prescritas pela IN 539/2005, há que se considerar que além dos requisitos consubstanciados em caráter empresarial e natureza das atividades desenvolvidas, a legislação estabeleceu outro, de ordem material, a saber, adequada estrutura física do estabelecimento, atestada por documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.*

*A licença de funcionamento que a contribuinte apresentou (fl. 197), expedida pela Direção Regional de Saúde de Bauru, no âmbito do Sistema de Informação em Vigilância Sanitária, fora expedida em 29/12/2006, posteriormente ao período abrangido pela imposição fiscal.*

Na verdade, a IN SRF nº 539/2005, passou a ter efeito desde o início do mês de maio/2005, então o período abarcado, no caso, é de maio/2005 a dezembro/2005.

Como visto, a contribuinte para o período maio a dezembro/2005 atendeu aos dois primeiros requisitos (natureza da atividade = análises clínicas diretamente ligada à atenção e assistência à saúde e exploração da atividade em caráter empresarial), ficando, por conseguinte, apenas o óbice da necessidade de licença de funcionamento expedida pela vigilância sanitária.

De sorte que, juntamente com as razões do recurso, a recorrente complementou as provas atinentes às licenças da vigilância sanitária do seu estabelecimento, juntando quanto ao período de maio a dezembro/2005.

Ou seja, a recorrente juntou cópias de licença de funcionamento, expedida pela Vigilância sanitária – protocolo 20/09/2004, vigência até 06/10/2005 (fl. 365) e protocolo 29/09/2005, vigência até 30/11/2006 (fl. 366) e 19/12/2006, vigência até 29/12/2007 (fl. 367).

De modo que todo o período de maio a dezembro/2005 está com licença de funcionamento expedida pela Vigilância Sanitária.

Além disso, a motivação para a autuação do período de **maio a dezembro/2005** não foi só a falta de Alvará ou de licença da Vigilância Sanitária, mas sim que a atividade de “análises clínicas” não seria “estabelecimento hospitalar”. Porém, como visto na decisão recorrida, diversamente do entendimento da fiscalização, a contribuinte apresentava, detinha, sim, estrutura física mínima compatível de estabelecimento assistencial de saúde para o exercício de sua atividade de análises clínicas (“serviço hospitalar”) para os anos-calendário 2003 e 2004. Por conseguinte, para o período de maio a dezembro de 2005, para efeito de fazer jus aos coeficientes reduzidos de apuração do lucro presumido para efeito do IRPJ e da CSLL, também apresentava estrutura física mínima do estabelecimento assistencial de saúde, ou seja, de “serviço hospitalar”.

A propósito, como conclusão para a autuação, lançamento fiscal, consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 34/35):

(...)

#### *VIII – Da Conclusão*

*Em análise dos documentos apresentados pela empresa fiscalizada e de tudo o mais que dos autos consta e em obediência à legislação aplicável, conclui-se:*

*a) a necessidade de ser empresário ou pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade empresária, nos termos nos termos do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, e do Novo Código Civil, condição suprida pela contribuinte.*

*b) a empresa fiscalizada não atende às condições para ser classificada como “hospital” e sua prestação de serviços de análises clínicas não constitui prestação de “serviços hospitalares” para fins de definição do percentual de presunção a ser utilizado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;*

(...)

Ora, a atividade da recorrente, como demonstrado, “análises clínicas” é abarcada pelo “serviço hospitalar”. Não é necessário, em sentido estrito, ser um “hospital”. Nisso, a fiscalização, sem dúvida, exagerou.

Ainda, o rigor da IN SRF nº 539/2005, em sede de jurisprudência administrativa e judicial, foi abrandado, quanto à estrutura física do estabelecimento assistencial à saúde, no caso de estabelecimento de “análises clínicas”.

Vale dizer, ademais como razão de decidir a presente lide adoto o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto à interpretação da Lei nº 9.249/1995 que, ao julgar Recurso Especial representativo de controvérsia na sistemática de Recursos Repetitivos (art. 543C do CPC), consolidou o entendimento de que “a lei, ao

conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde)":

*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 CSL, 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 visto o STJ consolidou o entendimento de que “a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde)” excluindo-se as simples consultas médicas.

Com efeito, na esteira do entendimento do STJ, tratando-se de empresa que se dedica à prestação de serviços de “análises clínicas” (laboratório de exames – serviços laboratoriais), ou seja, na área de bioquímica, hematologia, hormônios, imunologia, microbiologia, parasitologia e citologia, os coeficientes de determinação do lucro presumido aplicáveis, em relação aos serviços prestados é de **8% (oito por cento) para IRPJ e de 12% para a CSL**.

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.*

Por todo o exposto, voto para DAR provimento ao recurso, ou seja, para exonerar o crédito tributário dos autos de infração do IRPJ e da CSLL quanto aos períodos de apuração de maio/junho do ano-calendário 2005 e quanto aos 3º (terceiro) e 4º (quarto) trimestres do ano-calendário 2005. A unidade de origem, ainda, quanto ao crédito tributário não recorrido dos autos de infração do IRPJ e da CSLL (matéria preclusa), ou seja, do 1º (primeiro) trimestre do ano-calendário 2005 e do período de apuração abril do ano-calendário 2005, deverá verificar se os valores respectivos foram recolhidos corretamente (fls. 357/363) e alocá-los e, caso não recolhidos na forma da legislação de regência ou se existir diferença a pagar, intimar a contribuinte a efetuar o pagamento/recolhimento.

Nelso Kichel

*(documento assinado digitalmente)*