



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15889.000207/2008-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.904 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2021
Recorrente INSTITUTO DE TOMOGRAFIA AXIAL COMPUTADORIZADA DE BAURU
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

LUCRO PRESUMIDO. DIAGNÓSTICO POR IMAGEM. ATIVIDADE EMPRESARIAL. ESTRUTURA ADEQUADA. ATIVIDADE HOSPITALAR.

Na espécie, trata-se de clínica de diagnóstico por imagem que realiza suas atividades na forma de sociedade empresária, com estrutura adequada aos serviços alegados e inserta em complexo hospitalar. Desta forma, encontra-se acobertada pelo conceito de prestação de serviços hospitalares e faz jus à apuração do IRPJ com aplicação do percentual de presunção de 8%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

LUCRO PRESUMIDO. DIAGNÓSTICO POR IMAGEM. ATIVIDADE EMPRESARIAL. ESTRUTURA ADEQUADA. ATIVIDADE HOSPITALAR.

Na espécie, trata-se de clínica de diagnóstico por imagem que realiza suas atividades na forma de sociedade empresária, com estrutura adequada aos serviços alegados e inserta em complexo hospitalar. Desta forma, encontra-se acobertada pelo conceito de prestação de serviços hospitalares e faz jus à apuração da CSLL com aplicação do percentual de presunção de 12%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, indeferir o direcionamento das intimações para os advogados e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário e cancelar os autos de infração.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em epígrafe em face do Acórdão nº 14-35.424 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – DRJ/RPO, cuja ementa restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003. 2004. 2005. 2006

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: 2003. 2004. 2005, 2006

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 improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo versa sobre lançamento de ofício de créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos entre 12/2003 e 12/2006. A infração apurada pela fiscalização foi a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL no regime do Lucro Presumido em razão da adoção dos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). A adoção desses percentuais estaria escorada na exceção prevista no artigo 15, § 1º, III, “a”, *in fine*, da Lei nº 9.249/1995 (serviços hospitalares)

Em apertada síntese, a autoridade fiscal concluiu que o contribuinte não fazia jus aos percentuais reduzidos em função de sua atividade não se enquadrar no conceito de prestação de serviços hospitalares, conforme normas regência mencionadas no Termo de Verificação Fiscal. Cito suas palavras:

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 n.º 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 Instrumento Particular de Contrato da Sociedade Civil, de 20/09/1990, de n.º 20630, do 2 Cartório de Registro de Títulos e Documentos de Bauru, cujas cópias seguem anexas, constata-se que a empresa fiscalizada foi constituída sob a forma de sociedade civil particular, alterando sua natureza para sociedade empresária, segundo Alteração de Contrato n.º 57441 - do mesmo cartório, em 22/12/2004.

[...]

Claro, portanto, que os serviços de diagnóstico por imagem prestados pelo instituto, 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. E não se pode dar à norma de isenção outra interpretação que não a literal, de acordo com o que determina o CTN, no artigo acima.

[...]

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 dos termos do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF n.º 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 na esfera de radiologia, tomografia computadorizada, ultrassonografia, medicina nuclear, ressonância magnética, densitometria óssea e demais especialidade relacionadas com o diagnóstico por imagem em geral” 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 diagnóstico por imagem, classificados nos diplomas legais acima citados como serviços gerais e, por obediência à legislação de regência, deve aplicar-se o percentual de 32%

(trinta e dois por cento) no cálculo da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social,

d) não se pode dar á norma de isenção outra interpretação que não a literal, de acordo com o que determina o art. III do CTN. (grifei)

O contribuinte insurgiu-se contra o lançamento de ofício e impugnou os autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso na qual esta resume as alegações lançadas pelo impugnante:

Regularmente notificada da imposição tributária, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 366/384, capeando diversas cópias de documentos acostados aos autos.

Alegou que sua atividade atende aos requisitos de prestação de serviço hospitalar. que além de ser prestada no âmbito da estrutura do Hospital de Base de Bauru, suporta estrutura de custos semelhante àqueles típicos de um hospital.

No mérito, arguiu que:

-é a única prestadora de serviços de diagnóstico por imagem que atende em regime ininterrupto o Hospital de Base de Bauru. Onde, além de exercer tais atividades realiza exames de ressonância magnética e tomografia computadorizada em pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS) internados em hospitais da região e em pacientes ambulatoriais;

-os exames por ela realizados necessitam de aparelhos de custo elevado, que demandam alto custo de instalação, manutenção e proteção dos equipamentos. Tal circunstância é indicativa de que os serviços prestados por ela não se assemelham aos serviços médicos gerais, prestados unicamente por meio de atividade intelectual, com utilização mínima de estrutura física e de pessoal;

-a estrutura física de suas instalações tem natureza hospitalar e preparada para atender as normas de adequação e prevenção de magnetismos e radioatividade previstas na Portaria n. 453/98. do Ministério da Saúde, e Resolução SS n. 625/94. da Secretaria de Estado da Saúde:

-mantém à disposição de seus pacientes completa estrutura de atendimento terapêutico emergencial para atender a agravamentos intercorrentes ocorridos durante a realização de exames;

-conta com corpo clínico e administrativo de apoio constituído de: gerente administrativo; auxiliares administrativos; auxiliares de limpeza; enfermeira padrão; técnico em enfermagem; técnicos em raio-X; diretor técnico de neurologia e diretor técnico de radiologia;

-além dos serviços prestados pelos sócios a impugnante contrata regularmente profissionais médicos de outras especialidades. conforme atestam os recibos que apresentou;

-somente passou a utilizar a base de cálculo presumida de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL após a edição da Solução de Divergência Cosit n. II, de 2003, que tratou especificamente de serviços de diagnóstico por imagem. editada com a finalidade de uniformizar o entendimento da Receita Federal do Brasil, nos termos da IN/SRF n. 230/2002.

~os atos normativos citados no termo de verificação fiscal e utilizados para a imposição tributária não se prestam para justificar o lançamento. Nesse sentido:

- a)- as disposições da IN 306/2003, que tratou da retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal, não contemplam regras para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ainda que houvesse aplicação de ditas regras, a atividade da impugnante enquadra-se na prescrição do inciso V do art. 23 da precitada IN, conforme acórdão n. 108-08208 do Conselho de Contribuintes;
- b)- embora a IN 480/2004 tivesse revogado a IN 306/2003, suas disposições apenas aplicam-se à retenção de tributos e contribuições;
- c)- as alterações do art. 27 da IN 480/2004 introduzidas pela IN 539/2005, notadamente o reconhecimento das definições a que se refere a Resolução RDC 50/2002 da Anvisa, que considera serviço hospitalar as atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, coincide com as atividades exercidas pela impugnante;
- d)- as regras introduzidas pela IN 791/2007 não podem retroagir para regular relações jurídicas ocorridas antes de seu advento.

Em decorrência das diversas modificações no conceito de serviço hospitalar e da insegurança jurídica daí resultante, o Projeto de Lei de Conversão n. 14/2008, da Medida Provisória n. 413/2008, reconheceu a tributação benéfica para as atividades que a impugnante realiza, ao inclui-las no conceito de serviços hospitalares.

Ao final, propugnou pela acolhida de suas alegações.

A impugnação foi julgada improcedente conforme registrado no início deste relatório. Em suma, a autoridade julgadora entendeu que a atividade exercida pelo contribuinte, a princípio, faria jus aos percentuais reduzidos de presunção para fins de apuração de IRPJ (8%) e CSLL (12%), mas, no caso, a entidade não atenderia à exigência de organização na forma de sociedade empresária e não teria a estrutura para a caracterização de serviço hospitalar. Trago à colação trecho do voto condutor que ilustra a matéria:

Em face do que foi exposto, entendo que no período em que vigeu a IN 306/2003, a atividade exercida pela impugnante poderia, a princípio, ser enquadrada na modalidade de tributação benéfica, em decorrência do entendimento da administração tributária expresso no enunciado da Solução de Divergência n. 11/2003, antes citada.

Entretanto, para que seja reconhecida a possibilidade de aplicar às referidas atividades o percentual de 8% para fins de determinação do lucro presumido é necessário que a contribuinte atenda, também, ao requisito previsto no ADI 18/2003, isto é, que haja organização econômica da atividade empresária, em que a profissão intelectual constitua um dos elementos da organização. Conforme demonstrado em tópico próprio, a contribuinte não atende a este requisito, razão por que não há como reconhecer o direito reclamado.

Especificamente sobre a questão da organização sob a forma de sociedade empresária, argumentou a autoridade julgadora de piso:

Da documentação apresentada na fase impugnatória, notadamente os instrumentos de alteração contratual, verifica-se que a contribuinte ostentou natureza jurídica de sociedade civil até a alteração de 22/12/2004 (fl. 423).

Conquanto tivesse procedido a alteração contratual para enquadrar-se como sociedade empresária, não basta apenas ter natureza jurídica de empresário ou sociedade empresária. É necessário que a pessoa jurídica tenha em seu quadro funcional servidores com competência técnica para realizar sua atividade-fim sem a necessidade de atuação dos sócios.

O que efetivamente caracteriza a pessoa jurídica como sociedade simples ou empresária será o modo de explorar seu objeto. O objeto social explorado sem caráter empresarial (isto é, sem profissionalmente organizar os fatores de produção) confere à sociedade o caráter de simples, enquanto a exploração empresarial do objeto social caracteriza a sociedade como empresária.

Há que se acrescentar que os recibos apresentados pela impugnante não têm o condão de emprestar a característica empresarial, entendida como elemento de empresa ou organização econômica de atividade empresária, pois dizem respeito a prestação de serviços em períodos esparsos, no decorrer dos anos-calendário de 2000 a 2007, que não permitem caracterizar efetivo vínculo existente entre a impugnante e os prestadores. Ademais, parte deles não especifica que espécie de serviço fora prestado; outra parte refere-se a serviços de anestesia prestados à Fundação Pedro Ometto.

Pelo que foi exposto, não há como reconhecer seu direito à tributação benéfica no período de vigência da IN 306/2003. (grifei)

Quanto às exigências de estrutura física, asseverou a DRJ/RPO:

No período de vigência da IN 480/2004, publicada em 29/12/2004 e revogada em 25/04/2005, além de ter natureza jurídica de sociedade empresária somente são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares, situação em que não se enquadra a impugnante. Tampouco na exceção prevista no § 3º do art. 27, que atribuiu aos serviços de urgência e emergência natureza de serviços hospitalares.

O fato de a contribuinte ter instalações incrustadas no hospital não tem o condão de transferir a ela as características aptas a definir como serviços hospitalares aquelas atividades que exerce. Afinal, tais serviços são prestados pelo hospital onde está instalada; não pela contribuinte.

Para o período em que vigoram as regras da IN 539/2005, além de ter natureza jurídica de sociedade empresária e de exercer atividades enquadradas como serviços hospitalares, previstas na RDC 50/2002, resta ainda a limitação quanto à estrutura física do estabelecimento, atestada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal Nesta exigência está implícita a necessidade de que o ambiente em que realizadas as atividades seja apropriado para que a pessoa jurídica exerça as atividades caracterizadas como hospitalares.

As licenças de funcionamento que a contribuinte apresentou, uma delas para equipamento e outra para estabelecimento, foram emitidas em 26/09/2007, em data posterior à que se refere a imposição tributária, motivo por que tal exigência não fora atendida. (grifei)

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, aduziu as seguintes alegações:

- **Considerações gerais sobre a legislação aplicável. Conceito aplicável aos “serviços hospitalares”:** neste tópico inicial, o recorrente aduziu que, em virtude da polêmica acerca do alcance da norma relativa à tributação dos “serviços hospitalares”, adotou postura conservadora a respeito da adoção do percentual de presunção na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL até o 2º trimestre de 2003, quando foi editada a Solução de Divergência COSIT nº 11, que tratou expressamente da tributação da atividade de diagnóstico por imagem. A partir de então, a adoção dos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) estaria suportada pela interpretação da própria RFB. Cito suas palavras:

Como se vê, foram diversas alterações de atos normativos conceituando os "serviços hospitalares" o que, sem dúvida, gerou inúmeros transtornos aos contribuintes por conta da total insegurança jurídica que a situação retratava.

Isso sem contar os entendimentos divergentes emitidos nas Soluções de Consulta pelas diversas Regiões Fiscais do País.

Tanto é assim que, conforme detalharemos nos itens seguintes, a Recorrente, adotando postura conservadora, apurou o IRPJ com base na presunção de lucro de 32% até o 2º trimestre de 2003.

Ocorre que, em 21/07/2003, a Receita Federal do Brasil editou a Solução de Divergência COSIT n.º 11 versando expressamente sobre os serviços de diagnóstico por imagem que, por caracterizarem-se como serviços hospitalares, restou permitida a adoção da presunção de 8%.

Assim, considerando que a finalidade da solução de divergência, nos termos do art. 16 da IN n.º 230/02 que regulamentava a matéria à época, era uniformizar o entendimento da Receita Federal do Brasil em caso de soluções de consulta divergentes emanadas das diferentes Regiões Fiscais, a Recorrente, fundada em posicionamento oficial e uniforme da RFB, alterou a forma de apuração do seu IRPJ para adotar a base de presunção de lucro de 8%.

- Da descrição dos serviços prestados, da estrutura física e de pessoal suportadas pela Recorrente: neste ponto, o recorrente destacou que realiza atividade de diagnóstico por imagem, dentro de instalação hospitalar, em edificação própria, com vultoso investimento em equipamentos e relevante dispêndio de manutenção dos mesmos. Ademais, contaria com *numeroso corpo clínico e administrativo de apoio*. Transcrevo parte da peça recursal:

É de se ressaltar, ainda, que a estrutura da Recorrente é específica e dispendiosamente preparada para atender as normas de adequação e prevenção de magnetismos e radioatividade, na forma da Portaria n. 453/98, do Ministério da Saúde e Resolução SS n. 625/94, da Secretaria de Estado da Saúde, conforme laudos de verificação anexos (vide doc. 10), de modo que breve exame perfunctório dos laudos denota a complexidade da estrutura suportada pela Recorrente.

Todo o arrazoado acima tem por intuito, portanto, demonstrar o elevado custo suportado pela Recorrente pela utilização da estrutura hospitalar.

No que diz respeito ao aparelhamento, é importante registrar que a Recorrente é dotada de equipamentos, corpo técnico e medicamentos para tratamento terapêutico emergencial de agravamentos intercorrentes ocorridos durante a realização dos exames, sejam eles inerentes às suas doenças ou decorrentes dos riscos próprios ao uso de contrastes. Para tanto, há à disposição do corpo clínico aparelho para monitoramento cardíaco, anestesia, respirador artificial, gases medicinais, materiais e medicamentos para atendimento de urgência cardiorrespiratória. Ou seja, a Recorrente mantém à disposição de seus pacientes completa estrutura de atendimento terapêutico emergencial, que evidencia o caráter hospitalar do serviço e o custo de operação diferenciada.

[...]

Demais disso, em razão da diversidade de especialidades médicas envolvidas, os trabalhos são supervisionados por um corpo médico que conta com especialistas de diversas áreas da medicina, como neurologistas, radiologistas, anestesista e corpo técnico auxiliar.

Além dos serviços prestados pelos sócios, a Recorrente contrata regularmente profissionais médicos de outras especialidades, conforme se denota dos recibos de pagamento a autônomo anexos (vide doc. 13), emitidos pelos Drs. Rodrigo Fernandes (radiologista), Evandro José Borgo (dentista) e Arlene D'Avila (radiologista), Luiz Antonio Sabbag (anestesista), bem como dos relatórios de tomografia computadorizada realizadas pelo Dr. Cléverson Teixeira Soares (patologista clínico).

- **Breve histórico dos percentuais adotados pela Recorrente:** neste tópico, reiterou a adoção do percentual de presunção de 32% até o 2º trimestre de 2003, quando foi editada a Solução de Divergência COSIT n.º 11/2003.

- **Da precária motivação do lançamento fiscal ora combatido:** a autoridade fiscal não teria se desincumbido adequadamente do dever de fundamentar o lançamento de ofício, pois teria apenas citado genericamente diversos atos normativos da RFB, sem que estes fossem aptos a descaracterizar as atividades da recorrente como serviços hospitalares.

Ao final, o contribuinte pugnou pela reforma da decisão de piso a fim de anular os autos de infração. Também requereu a sustentação oral no julgamento de segunda instância e a intimação dos advogados.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme visto no relatório, a matéria controversa nos autos é a determinação do alcance da norma que possibilita a utilização, na sistemática do Lucro Presumido, dos percentuais de presunção de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) no caso de prestação de “serviços hospitalares”.

Na época dos fatos jurídicos tributários, a norma legal era veiculada pelo artigo 15, III, “a”, *in fine*, da Lei n.º 9.249/1995, na sua redação original, que dispunha:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos

incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

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

[...] - grifei

A fixação do sentido de “serviços hospitalares” foi polêmica durante longo período. Assim, mister fazer um retrospecto das normas administrativas editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB que estavam em vigor na época dos fatos jurídicos tributários.

À partida, vigorava no 3º trimestre de 2003 a IN SRF n.º 306/2003, cujo artigo 23 dispunha:

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:

[...]

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

[...]

b) imagenologia;

[...] – grifei.

Vê-se que a norma administrativa expunha com clareza que o atendimento de apoio ao diagnóstico por meio de imagenologia, realizada por pessoa jurídica que possuísse estrutura física condizente com tal atividade, estava abarcada pelo conceito de “serviços hospitalares” e daria direito à tributação desta atividade de acordo com a previsão do artigo 15, III, “a”, *in fine*, da Lei nº 9.249/1995.

Não havia nesta norma qualquer exigência acerca de estrutura física que pudesse caracterizar um estabelecimento hospitalar, no sentido esposado pela fiscalização e pela autoridade julgadora de piso, ou seja, local estruturado para que pessoas pudessem ser internadas para tratamento de saúde.

A interpretação da RFB sobre a matéria foi fixada administrativamente por meio da Solução de Divergência COSIT n.º 11/2003, que dispunha:

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS POR CLÍNICAS DE ORTOPEDIA, TRAUMATOLOGIA E RADIOLÓGICAS.

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.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR/99, artigos 518, caput, 519, § 2º; Lei 9.249, de 1995, § 2º, artigo 15; PN/CST n.º 36/77; Portaria GM do Ministério da Saúde n.º 1.884, de 1994; Nota Técnica CG-PI/DP/SIS/MS n.º 020, de 18 de fevereiro de 2002; e IN SRF n.º 306, de 12 de março de 2003, artigo 23, inciso V. (grifei).

À evidência, os serviços prestados pelo recorrente adequam-se à norma administrativa conforme dicção do ato administrativo.

Em dezembro de 2004, a Receita Federal alterou substancialmente o critério jurídico relativo à matéria com a edição da IN SRF n.º 480/2004, cujo artigo 27 dispunha:

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.

[...] – grifei.

A primeira observação é que, por força do artigo 146 do Código Tributário Nacional, a alteração de critério jurídico introduzida pela norma administrativa acima somente poderia ter efeitos prospectivos, ou seja, somente poderia ter aplicação a fatos jurídicos tributários ocorridos após a sua edição.

Contudo, penso que não seja o caso de aplica-la uma vez que sua redação, em seguida, foi novamente substancialmente alterada por meio da IN SRF n.º 539/2005 (de 27/04/2005). Com a nova redação, o artigo 27 da IN SRF n.º 480/2004 passou a determinar o que segue:

"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 n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC n.º 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC n.º 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

[...]

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

[...] – grifei.

Com a nova redação do artigo 27 da IN SRF n.º 480/2004, a Receita Federal retomou a linha de interpretação anterior, espelhada na IN SRF n.º 306/2003, mas desta feita, apoiada na Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária n.º 50, de 21 de fevereiro de 2002. Esta Resolução, na parte que interessa para o deslinde da presente controvérsia, determinava:

PARTE II - PROGRAMAÇÃO FÍSICO-FUNCIONAL DOS ESTABELECIMENTOS ASSISTENCIAIS DE SAÚDE

A programação físico-funcional dos estabelecimentos assistenciais de saúde, baseia-se em um Plano de Atenção à Saúde já elaborado, onde estão determinadas as ações a serem desenvolvidas e as metas a serem alcançadas, assim como estão definidas as distintas tecnologias de operação e a conformação das redes físicas de atenção à saúde, delimitando no seu conjunto a listagem de atribuições de cada estabelecimento de saúde do sistema.

Essas atribuições, tanto na área pública quanto na área privada, são conjuntos de atividades e sub-atividades específicas, que correspondem a uma descrição sinóptica da organização técnica do trabalho na assistência à saúde.

[...]

ATRIBUIÇÃO 4: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO DE APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA

ATIVIDADES: 4.1-Patologia clínica

[...]

4.2-Imagenologia:

4.2.1-proceder à consulta e exame clínico de pacientes;

4.2.2-preparar o paciente;

4.2.3-assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar procedimentos anestésicos;

4.2.4-proceder a lavagem cirúrgica das mãos;

4.2.5-realizar exames diagnósticos e intervenções terapêuticas:

a)por meio da radiologia através dos resultados de estudos fluoroscópicos ou radiográficos;

b)por meio da radiologia cardiovascular, usualmente recorrendo a catéteres e injeções de contraste. Executam-se também procedimentos terapêuticos como angioplastia, drenagens e embolizações terapêuticas;

c)por meio da tomografia- através do emprego de radiações ionizantes;

d)por meio da ultra-sonografia- através dos resultados dos estudos ultra-sonográficos;

e)por meio da ressonância magnética- através de técnica que utiliza campos magnéticos;

f)por meio de endoscopia digestiva e respiratória;

g)por outros meios;

[...] – grifei.

A IN SRF n.º 480/2004, com a redação dada pela IN SRF n.º 539/2005, somente foi revogada pela IN RFB n.º 1.234/2012, ou seja, após o período fiscalizado.

Assim, com fulcro na IN SRF n.º 306/2003 e na IN SRF n.º 480/2004, com redação da IN SRF n.º 539/2005, tenho que a atividade exercida pelo contribuinte enquadra-se no conceito de “serviços hospitalares” para fins de aplicação da tributação conforme disposição do artigo 15, III, “a”, *in fine*, da Lei n.º 9.249/1995,

A interpretação aqui esposada também encontra-se fundada na interpretação do Superior Tribunal de Justiça veiculada pelo Acórdão exarado em 22/09/2010 em sede de Embargos de Declaração no Recurso Especial n.º 1.116.399/BA, processado no rito dos recursos repetitivos, cuja ementa, na parte que interessa, restou consignada nos seguintes termos:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. 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. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

[...] – grifei.

Este entendimento também está em linha com a jurisprudência deste Conselho conforme se pode observar nos seguintes precedentes:

SERVIÇOS HOSPITALARES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS POR IMAGEM.

A contribuinte que executa prestação de serviços médicos por imagem, conforme restou confirmado nos autos, está submetida ao coeficiente do lucro presumido aplicável aos serviços hospitalares. Aplicação do entendimento exarado pelo STJ no REsp n.º 1.116.399/BA. (Acórdão CARF n.º 9101-003.331, de 17/01/2018)

SERVIÇOS DE IMAGEM, DIAGNÓSTICOS. SERVIÇOS HOSPITALARES.

Enquadram-se como serviços hospitalares, os serviços de imagem e diagnósticos, que se sejam diretamente ligados à promoção da saúde, nos termos do Tema 217, do STJ - Recursos Repetitivos. (Acórdão CARF n.º 1301-003.276, de 26/07/2018)

Vencida a questão jurídica da interpretação da norma, impende analisar os fatos apurados pela fiscalização que levaram à autuação do contribuinte.

Inicialmente, a fiscalização registrou que a norma exigia que o contribuinte estivesse organizado sob a forma de sociedade empresária. Cito suas palavras:

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 n.º 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. (grifei)

Entretanto, a própria autoridade fiscal asseverou que o contribuinte preenchia este requisito. É o que se pode verificar nas conclusões do Termo de Verificação Fiscal:

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 n.º 18, de 23 de outubro de 2003, e do Novo Código Civil, condição suprida pela contribuinte.

[...] – grifei.

É cristalino, portanto, que a fiscalização não fundamentou os lançamentos de ofício na exigência de organização da atividade econômica na forma de empresário ou sociedade empresária.

Assim, tenho que a autoridade julgadora de piso, ao fundamentar sua decisão em suposta organização como sociedade simples, inovou no feito. Para ilustrar a questão, trago à colação excerto do acórdão recorrido:

Considero superada a discussão que a contribuinte suscitou relativamente à circunstância de que a IN 306/2003 adveio apenas para regular retenção de tributos e contribuições, em vista de que a teor do que prevê a Solução de Consulta n. 11/2003, a princípio seu direito poderia ser reconhecido se a atividade da impugnante ostentasse natureza de sociedade empresária, com organização dos fatores de produção, o que não se verifica no caso presente, dado que a função eminentemente técnica, de natureza intelectual, é exercida pelos sócios da impugnante. Em suma, neste campo, não há organização dos fatores de produção.

[...]

Da documentação apresentada na fase impugnatória, notadamente os instrumentos de alteração contratual, verifica-se que a contribuinte ostentou natureza jurídica de sociedade civil até a alteração de 22/12/2004 (fl. 423).

Conquanto tivesse procedido a alteração contratual para enquadrar-se como sociedade empresária, não basta apenas ter natureza jurídica de empresário ou sociedade empresária. É necessário que a pessoa jurídica tenha em seu quadro funcional servidores com competência técnica para realizar sua atividade-fim sem a necessidade de atuação dos sócios.

O que efetivamente caracteriza a pessoa jurídica como sociedade simples ou empresária será o modo de explorar seu objeto. O objeto social explorado sem caráter empresarial (isto é, sem profissionalmente organizar os fatores de produção) confere à sociedade o caráter de simples. enquanto a exploração empresarial do objeto social caracteriza a sociedade como empresária. (grifei)

Ora, a inovação promovida pela autoridade julgadora para a sustentação dos autos de infração não há de ser acolhida, visto que compete privativamente à autoridade fiscal da RFB

identificar a ocorrência do fato jurídico tributário e determinar a matéria tributável, consoante a disposição do artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Não penso, no entanto, que seja o caso de declarar a nulidade da decisão primeva, visto que a nulidade pode ser superada em favor do recorrente nos termos do artigo 59, § 3º, do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei)

Penso ser o caso, conforme será visto à frente.

O segundo ponto levantado pela autoridade fiscal foi que a atividade desenvolvida pelo fiscalizado não estaria abarcada pelo conceito de “serviços hospitalares”. Transcrevo trecho do Termo de Verificação Fiscal:

Na vigência da IN SRF n.º 306, de 12 de março de 2003 e até a IN SRF n.º 480, de 15 de dezembro de 2004, posteriormente alterada pela citada IN SRF 539/2005, por falta de expressa disposição normativa, prevalecia o entendimento legal de que os serviços hospitalares são os prestados por estabelecimentos devidamente aparelhados, destinados a recolher os enfermos ou acidentados para diagnóstico, assistência, tratamento e internação de pessoas, mediante paga e que os serviços prestados pelos laboratórios não se enquadram como serviços hospitalares.

[...]

Desse modo, verifica-se que o conceito de estabelecimento hospitalar, conforme a IN, está ligado a vários quesitos, entre os quais a existência de leitos para internamento, com condições para um tratamento adequado dos pacientes. A descrição de sua atividade contratual de “*exploração do ramo de prestação de serviços na esfera de radiologia, tomografia computadorizada, ultra-sonografia, medicina nuclear, ressonância magnética, densitometria óssea e demais especialidade relacionadas com o diagnóstico por imagem em geral*” fornecida pelo Instituto sob esta ação fiscal, permite concluir que ele não atende a esses quesitos. Além disso, o seu enquadramento no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE-Fiscal) no código 8640-2/05- “Serviços de diagnóstico por imagem com uso de radiação ionizante, exceto

tomografia" conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, Ano Calendário de 2006-ND 1038816.

Contudo, esta interpretação contrasta com o entendimento aqui esposado, que encontra respaldo em ato administrativo da própria RFB, conforme registrado de forma expressa na Solução de Divergência COSIT nº 11/2003, anteriormente citada.

Assim, não há que se acolher o fundamento de que a atividade de diagnóstico por imagem seja atividade que não possa ser enquadrada no conceito de “serviços hospitalares” para os fins tributários ora sob exame.

Um terceiro ponto levantado pela fiscalização foi a falta de estrutura física do contribuinte para que as atividades exercidas pudessem ser caracterizadas como atividades hospitalares.

Todavia, a abordagem feita pela autoridade fiscal baseou-se na ideia de que o contribuinte deveria apresentar estrutura física que possibilitasse a caracterização como hospital, como a internação de pacientes para tratamento. Cito suas palavras:

Claro, portanto, que os serviços de diagnóstico por imagem prestados pelo instituto, 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. E não se pode dar a norma de isenção outra interpretação que não a literal, de acordo com o que determina o CTN, no artigo acima.

Revisando a legislação anteriormente citada, penso que o sujeito passivo deve apenas apresentar estrutura física compatível com a prestação de serviço de diagnóstico por imagem. Em outras palavras, deve apenas comprovar que efetivamente realiza a atividade alegada na peça recursal. Compulsando os autos, vejo que tal estrutura está comprovada à saciedade.

Concluo, portanto, que deve-se acolher a alegação do recorrente de que exerce atividade abarcada pelo conceito de “serviços hospitalares” conforme legislação de regência do Lucro Presumido e deve fazer jus à utilização dos percentuais de 8% e 12% para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente.

Quanto ao requerimento de direcionamento das intimações para os advogados, esta matéria está sumulada pelo CARF conforme Súmula CARF nº 110:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Impende, por fim, destacar que o direito à sustentação oral independe de manifestação deste Relator.

Conclusão.

Voto por indeferir o direcionamento das intimações para os advogados e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário e cancelar os autos de infração.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira