



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

Processo nº 15889.000691/2007-55
Recurso nº 926.794 Voluntário
Acórdão nº 1802-001.459 – 2ª Turma Especial
Sessão de 4 de dezembro de 2012
Matéria Auto de Infração
Recorrente R.A. RADIOLOGISTAS ASSOCIADOS S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

SERVIÇOS DE RADIOLOGIA. LUCRO PRESUMIDO. PRESUNÇÃO DE LUCRO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PRECEDENTES NO STJ.

A prestação de serviços de radiologia, compõe o conceito de “serviços hospitalares”, de que trata o art. 15, III, “a” da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Como a legislação não define o conceito de “serviços hospitalares”, não pode Instrução Normativa restringir ou interpretar o conceito legal, devendo sua definição possuir aplicação objetiva. Neste contexto, serviço de radiologia merece constar em regra de exceção da aplicação da alíquota de 32%, nos termos do dispositivo questionado, conforme interpretação representativa da controvérsia do STJ, nos autos do REsp nº 1.116.399/BA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

SERVIÇOS DE RADIOLOGIA. LUCRO PRESUMIDO. PRESUNÇÃO DE LUCRO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PRECEDENTES NO STJ.

A prestação de serviços de radiologia, compõe o conceito de “serviços hospitalares”, de que trata o art. 15, III, “a” da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Como a legislação não define o conceito de “serviços hospitalares”, não pode Instrução Normativa restringir ou interpretar o conceito legal, devendo sua definição possuir aplicação objetiva. Neste contexto, serviço de radiologia merece constar em regra de exceção da aplicação da alíquota de 32%, nos termos do dispositivo questionado, conforme interpretação representativa da controvérsia do STJ, nos autos do REsp nº 1.116.399/BA..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marciel Eder Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente da turma), Marciel Eder Costa, Marco Antonio Nunes Castilho, Nelso Kichel, Jose de Oliveira Ferraz Correa e Gustavo Junqueira Carneiro Leao.

Relatório

Tratam os presentes de Auto de Infração lavrado pela fiscalização, em face da constatação de que o contribuinte vinha recolhendo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a menor, pela adoção de alíquotas de presunção de lucro em desconformidade com a legislação tributária para a atividade desenvolvida.

Por bem descrever os fatos que antecedem à análise do presente Recurso Voluntário, adoto o relatório proferido pela 3ª Turma da DRJ/POR, através do Acórdão nº 14-33.525, constante às fls. 185/186:

No âmbito do procedimento instituído pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n. 08.1.03.00-2007-00797-7 (fl. 01), contra a contribuinte, submetida à tributação pela sistemática de apuração do resultado pelo lucro presumido, foi lavrado o auto de infração (fls. 02/35) que lhe exigiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurados nos termos dos demonstrativos de cálculo, anexados sob fls. 32/35 e descritos no quadro abaixo:

<i>Tributo</i>	<i>Lançado</i>	<i>Multa</i>	<i>Juros</i>	<i>Total</i>
<i>IRPJ</i>	<i>43.887,61</i>	<i>32.915,64</i>	<i>19.283,87</i>	<i>96.087,12</i>
<i>CSLL</i>	<i>20.822,16</i>	<i>15.616,56</i>	<i>8.969,54</i>	<i>45.408,26</i>
<i>Total,</i>	<i>64.709,77</i>	<i>48.532,20</i>	<i>28.253,41</i>	<i>141.495,38</i>

A base legal que amparou a constituição do crédito tributário acha-se descrita no auto de infração e nos demonstrativos correspondentes.

Conforme assentado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 27/35) a atividade econômica declarada pela contribuinte em suas Declarações de Informações Econômico-Fiscais é de prestação de serviços de diagnóstico por imagem com uso de radiação ionizante - serviços radiológicos (CNAE-Fiscal 86.40-2/05).

Os sócios da impugnante, todos médicos, são os responsáveis pela elaboração de dos laudos relativos aos serviços radiológicos prestados. Sua base operacional está assentada nas instalações do Hospital de Base, pessoa jurídica distinta da contribuinte.

No período objeto do lançamento a contribuinte considerou seu resultado como serviços hospitalares e aplicou a alíquota de 8% sobre a receita bruta para determinação do lucro presumido e 12% sobre a receita bruta para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Acrescentou que para efeitos tributários a Lei n. 9.249, de 1995, arts. 15, III, "a", e 20 e o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB n. 19, de 07/12/2007, explicitam a definição de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo e tributação, que não alberga a atividade da contribuinte.

Valeu-se da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para concluir que

Com efeito, apenas a existência de uma estrutura organizada com instalações físicas, equipamentos e recursos humanos, com condições apropriadas para assistência e internação de pacientes, visando a garantir-lhes um atendimento básico de diagnóstico e tratamento de saúde, com equipe de profissionais qualificados nas mais diversas áreas e que funciona de forma ininterrupta, justificaria o recebimento de um tratamento tributário diferenciado.

Deve-se ter em mente que os coeficientes de presunção do lucro são variáveis em função da margem de lucro obtida em cada tipo de atividade, levando em conta, de forma abstrata, os custos que, em geral, são suportados pelas empresas. O serviço hospitalar teve seu coeficiente fixado em patamares mais baixos do que o aplicável aos serviços meramente médicos, clínicos, laboratoriais, pelo fato de a lei ter levado em consideração os custos mais abrangentes que envolvem a primeira atividade. O serviço de internação hospitalar traz implícita a idéia não só dos custos profissionais especializados e materiais empregados no atendimento, como também aqueles relativos à ocupação predial (em geral maior), aos profissionais auxiliares (camareiras e cozinheiros), às refeições oferecidas, à lavanderia, e aos demais encargos necessários a fornecer hospedagem.

Da leitura dos fatos e atos acima transcritos, conclui-se que as prestações de serviços de radiologia não podem, generalizadamente, ser consideradas como prestações de serviços hospitalares, embora na prestação de serviços hospitalares concorra a realização daqueles serviços e de muitos outros.

Regularmente notificada da imposição tributária, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 139/152 com alegação de que

- o Ato Declaratório Interpretativo n. 19/2007 não pode retroagir para reger fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição;*
- a IN 480/2004, que revogou a IN 306/2003, não se aplica às hipóteses previstas na Lei n. 9.249/1995, art. 15, por força do que prescreve seu art. 32;*
- a Solução de Divergência n. 11, de 2003, editada com base na IN 306/2003, assegura que a execução de serviços de exames radiológicos encontra-se enquadrada no conceito de serviço hospitalar;*

- a nova redação dada ao art. 27 da IN 480/2004, decorrente do advento da IN 539/2005, estabelece que atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia são considerados serviços hospitalares.

Ao final, relacionou decisões administrativas e jurisdicionais em apoio às suas alegações, ao mesmo tempo em que propugnou pelo cancelamento das exigências veiculadas no guerreado ato de infração.

Naquela oportunidade, entendeu a nobre turma julgadora pela improcedência do Auto de Infração, mantendo o total da exigência tributária, sob entendimento de que os serviços prestados pelo contribuinte não eram de natureza hospitalar, conforme Ementa assim transcrita (fls. 184):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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.

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

Intimada do Acórdão em 30/05/2011, restou inconformada e apresentou Recurso Voluntário em 17/06/2011, reapresentando seus argumentos de que seu serviço prestado deve ser tributado na sistemática pelas alíquotas reduzidas, juntando sobretudo jurisprudências que relacionam o caso concreto.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Marciel Eder Costa, Relator

O Recurso Voluntário interposto pela Recorrente é tempestivo e está em conformidade com os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Como se constata do relatório, a origem do lançamento de ofício está na interpretação do serviço prestado pelo contribuinte frente à legislação, quanto à aplicação das alíquotas de IRPJ e CSLL no lucro presumido.

Inaugurando este tema, colaciono a seguir o dispositivo questionado, constante da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

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

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

Como de plano se observa, a Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, promoveu alteração no sentido de adicionar atividades específicas no rol de exceções à aplicação da alíquota de 32%, adicionando os serviços de “imagenologia” (imagenologia ou imagiologia), que podem perfeitamente ser entendidos como serviços radiológicos.

Neste sentido, já houve consulta e definição pelo Conselho Regional de Medicina do Estado de Minas Gerais, de que imagenologia, compreende os serviços radiológicos na forma em que exposto:

REFERÊNCIA: PARECER-CONSULTA 3687/2009

CONSULENTE: DR. XXX

CONSELHEIRO: RENATO ASSUNÇÃO RODRIGUES DA
SILVA MACIEL - CRMMG 9527

Ementa: O termo Imaginologia ou Diagnóstico por Imagem, por Resolução do CFM, refere-se aos procedimentos diagnósticos da área da Radiologia ("strito sensu"). Pode também ser usado de forma ampla ("lato sensu") para designar outros procedimentos, especialidades médicas ou áreas de atuação que elaboram propedêutica armada com uso de imagens.

I - PARTE EXPOSITIVA

Trata-se de consulta encaminhada a este Conselho por sócio administrador de clínica de gastroenterologia e endoscopia digestiva, nos seguintes termos:

"vem solicitar parecer deste Conselho Regional sobre a definição do que seja um exame efetuado na condição de imaginologia e sobre a utilização de imagem nos exames de endoscopia. O parecer solicitado tem como objetivo o enquadramento na Lei 11.727 de 23 de junho de 2008, publicada no Diário Oficial de 24 de junho de 2008 que em seu artigo 29, alterou a alínea "a" do inciso II, § 1º do artigo 15 da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995, que permite a algumas clínicas que prestam serviços de imaginologia e radiologia, entre outras, a optarem por uma tributação perante a legislação do Imposto de Renda com pagamento em percentual menor que outras clínicas médicas. Entendemos que a endoscopia digestiva é um método de diagnóstico e/ou terapêutico que se utiliza da imagem, portanto, é uma prestação de serviço de diagnóstico por imagem, se enquadrando na imaginologia.

Entendemos ainda, que também o são, todos os métodos que usam a imagem ou através de Raio X, ou através de ultrassom, ressonância magnética, densitometria, cintilografias ou imagens geradas por fibra óptica ou eletrônica. Assim, consideramos que todas as clínicas que utilizam destes métodos devam ser consideradas clínicas que se utilizam de métodos de imagem."

II - PARTE CONCLUSIVA

Imagem é uma "representação gráfica, plástica ou fotográfica de pessoa ou de objeto" (Dicionário Aurélio, Editora Nova Fronteira, 1999).

O termo imaginologia foi introduzido nos últimos anos na nomenclatura médica em função do grande avanço e diversificação nos processos propedêuticos que utilizam aparelhagens para visibilizar aspectos morfológicos da

economia humana.

Em seu sentido estrito (stricto sensu) imaginologia, imagiologia ou diagnóstico por imagem é conceituado como:

"conjunto de métodos que usa a imagem como meio de diagnóstico (radiologia convencional, ultrassonografia, tomografia computadorizada, ressonância magnética, densitometria óssea, medicina nuclear, etc)." ("Glossário de termos médicos e exames de imagem", Sandro Fenelon, 2008)

Ou seja, "imaginologia" refere-se a técnicas diagnósticas afeitas à especialidade "radiologia".

É também com este sentido que o Conselho Federal de Medicina - CFM utiliza o termo, já que na Resolução CFM nº. 1785/2006 na qual se relacionam as especialidades e as áreas de atuação reconhecidas, a especialidade "radiologia" é citada como "radiologia e diagnóstico por imagem", devendo os postulantes à obtenção de tal título de especialista ou das respectivas áreas de atuação cursar Programa de Residência Médica credenciado em "Radiologia e Diagnóstico por Imagem" ou serem aprovados em concurso do Colégio Brasileiro de Radiologia e Diagnóstico por Imagem vinculado à AMB.

Portanto, na área afeita às normatizações éticas e administrativas de responsabilidade do CFM, a expressão "imaginologia" encontra-se intimamente associada à "radiologia".

Não cabe a este Conselho opinar em assuntos de natureza tributária, porém, podemos acrescentar que a expressão "imaginologia" pode, dentro do contexto dos métodos de diagnóstico, ser interpretada de uma forma mais ampla (lato sensu), no sentido de englobar todas as especialidades, áreas de atuação ou procedimentos diagnósticos que, armadas com aparelhagem apropriada, elaboram diagnósticos morfológicos por métodos de análise de imagem.

Assim sendo, pensamos que seriam naturalmente contempladas com este conceito alargado (lato sensu) outras especialidades médicas e áreas de atuação reconhecidas pelo CFM, por exemplo: Especialidades: endoscopia, medicina nuclear e patologia. Áreas de atuação: citopatologia, densitometria óssea, ecocardiografia, ecografia vascular com Doppler, endoscopia digestiva, endoscopia ginecológica, endoscopia respiratória, hemodinâmica e mamografia (especialidades e áreas de atuação reconhecidas, que elaboram propedêutica com diagnóstico por imagem, desvinculadas da "radiologia").

Este é o parecer que submetemos à apreciação da douta plenária.

Belo Horizonte, 17 de maio de 2009.

Cons. Renato Assunção Rodrigues da Silva Maciel

Relator

Aprovado na Sessão Plenária de 23/05/2009.

Fonte: <http://sistemas.crmmg.org.br/pareceres/>

Ainda que assim não fosse, atesta-se que tal situação não afeta o caso em tela em virtude de (I) não servir de caráter expressamente interpretativo para o termo “serviços hospitalares”, fato que poderia ensejar a retroatividade nos termos do art. 106, I, do Código Tributário Nacional e (II) vir após a ocorrência dos fatos geradores que lhe deram causa (anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006).

Portanto, da análise deve-se verificar o texto legal vigente à época dos fatos geradores, que era “prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares”.

Neste lume, a Recorrente entende prestar serviços hospitalares e, nesta condição, entende que nos fatos geradores supra estaria na regra de exceção à aplicação da alíquota de presunção de lucro a 32%.

Confrontada com idêntica situação, o STJ através do REsp nº 859.574, de relatoria do Ministro Castro Meira, julgado em 23/06/2009 se pronunciou no sentido de se interpretar o termo “serviços hospitalares” objetivamente.

No voto do Ilustre Ministro, que também citou precedente do decidido no REsp 951.251/PR, concluiu-se o seguinte:

... a Seção decidiu que o benefício fiscal de redução de base de cálculo foi concedido de modo objetivo, pois leva em consideração o serviço prestado e não a natureza ou estrutura do prestador. Nesses termos, definiu-se que a alíquota reduzida beneficia todos os prestadores de serviços tipicamente hospitalares – que são aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde -, independentemente da complexidade ou da estrutura para internação de pacientes.

A mens legis da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador - capacidade de realizar internação de pacientes -, mas, sim, à natureza da atividade desempenhada.

No julgamento citado, excetuaram-se, apenas, as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

Na oportunidade foram fixadas duas situações que convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possuía custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

No caso, trata-se de entidade que presta serviços de radiologia, ultrassonografia e diagnóstico por imagens dentro do Hospital Geral pertencente à Associação de Caridade Santa Casa do Rio Grande, que não possui esses serviços e, portanto, os terceiriza à recorrente.

Não se trata de simples consulta médica, mas de atividade que se insere, indubitavelmente, no conceito de “serviços hospitalares, já que demanda maquinário específico, geralmente adquirido por hospitais ou clínicas de grande porte.”

É importante deixar consignado – por sugestão do Min. Teori Zavascki no julgamento do REsp 951.251/PR – que a redução da base de cálculo somente deve favorecer a atividade tipicamente hospitalar desempenhada pela recorrente – especificamente a prestação de serviços de radiologia, ultrassonografia e diagnóstico de imagens – excluídas as simples consultas e outras atividades de cunho administrativo.

[...]

(Grifou-se)

Retornando a matéria ao pleito do STJ, decidiu este pacificar seu entendimento no julgamento do REsp nº 1.116.399/BA, quando aplicou o regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, representativo da controvérsia, assim ementado:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 535 e 468 DO CPC. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS. LEI 9.249/95. IRPJ E CSLL COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. DEFINIÇÃO DA EXPRESSÃO “SERVIÇOS HOSPITALARES”. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA. DESNECESSIDADE DE ESTRUTURA DISPONIBILIZADA PARA INTERNAÇÃO. ENTENDIMENTO RECENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

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

2. Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a

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

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

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

5. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

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

7. Recurso especial não provido.

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

Tal decisão ainda foi consolidada pelo julgamento de Embargos Declaratórios, cuja ementa também transcrevo a seguir, por adicionar elementos interessantes, em especial, a inaplicação do conceito de “serviços hospitalares” para “consultas médicas”, vejamos:

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.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando o provimento jurisdicional padece de omissão, contradição ou obscuridade nos ditames do art. 535, I e II, do CPC, bem como para sanar a ocorrência de erro material.

2. A parte embargante aduz que há no acórdão embargado, basicamente, três questões a serem esclarecidas, quais sejam: (i) a atividade de consulta médica realizada no interior dos hospitais por profissionais com vínculo com a instituição deve ser conceituada como serviços hospitalares para efeito de beneficiar-se da redução da base de cálculo?; (ii) estão (ou não) abrangidas pelo benefício fiscal as consultas médicas prestadas em consultório médico não localizado no interior do hospital, mas com prestação de serviços que não a simples consulta médica?; e (iii) as consultas médicas prestadas em consultório médico de forma exclusiva se incluem no benefício?

3. No caso dos autos, o Colegiado foi claro e preciso ao afirmar que são excluídas dos benefícios tendentes à redução das alíquotas ora pleiteadas as atividades destinadas unicamente à realização de consultas médicas, de sorte que a conclusão ora buscada pela embargante decorre da simples leitura do acórdão embargado.

4. Não obstante, a fim de dirimir quaisquer dúvidas sobre o que foi efetivamente decidido pelo colegiado, prevenir interpretações errôneas do julgado, bem como o manejo de novos aclaratórios, deve-se esclarecer que a redução da base de cálculo de IRPJ na hipótese de prestação de serviços hospitalares prevista no artigo 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95, efetivamente, não abrange as simples atividades de consulta médica realizada por profissional liberal, ainda que no interior do estabelecimento hospitalar. Por conseguinte, também é certo que o benefício em questão não se aplica aos consultórios médicos situados dentro dos hospitais que só prestem consultas médicas.

5. Ademais, por ocasião do julgamento dos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão proferido no REsp 951.251-PR, o eminente Ministro Relator afirmou que: "Não há que se estender o benefício aos consultórios médicos somente pelo fato de estarem localizados

dentro de um hospital, onde apenas sejam realizadas consultas médicas que não envolvam qualquer outro procedimento médico." 6. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1116399/BA, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2010, DJe 29/09/2010)

Como se observa, o entendimento jurisprudencial de “serviços hospitalares” ficou consolidado em sentido amplo, relacionando-se ao serviço prestado, e não à natureza ou a estrutura do prestador. A interpretação do dispositivo, portanto, é objetiva.

Ressalta-se que o CARF se sujeita ao definido nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, nos termos da Portaria CARF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C 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.

A *contrario sensu*, a DRJ havia entendido pela aplicação temporã dos fatos geradores, à luz das Instruções Normativas vigentes a cada tempo, que vinham restringindo o conceito de serviços hospitalares, assim como consta às fls. 194/195:

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, de 28/04/2005 até 12/12/2007; 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. 2 do referido ato declaratório.

[...]

Assim, no ano-calendário de 2003 e 2004 vigem as regras instituídas pela IN 306/2003; para o primeiro e o segundo trimestres do ano-calendário de 2005, as estatuídas pela IN 480/2004; para o segundo e o terceiro trimestres de 2005 e o ano-calendário de 2006, as normas da IN 539/2005.

Aduziu ainda, que a definição de empresário e sociedade empresária não se coaduna como elemento de empresa pela simples prestação de serviços profissionais na área médica, afastando pelas características estruturais o contribuinte da condição de estabelecimento hospitalar de que trata a lei (fls. 197):

Há que se considerar que 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, os serviços hospitalares são prestados pelo hospital onde está instalada; não pela contribuinte.

Conforme dito anteriormente, 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 empresarialidade (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.

No que diz respeito aos anos-calendário de 2005 e 2006, valem as mesmas considerações antes expendidas sobre tratar-se de sociedade simples.

Há que se observar que para o primeiro e o segundo trimestres de 2005 a IN 480/2004 determina explicitamente que somente seriam considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares, atributo que a impugnante não ostenta.

Quanto ao terceiro e ao quarto trimestres de 2005 e o ano-calendário de 2006, em que vigem as regras da IN 539/2005, além do requisito relativo ao caráter empresarial, há que se levar em conta que 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 que a impugnante, intimada a apresentar, não atendeu (fl. 36).

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.

Ora, como já abordado, o STJ decidiu que o termo “serviços hospitalares” deve ser analisado objetivamente. No caso, houve uma interpretação subjetiva, levando-se em conta outros fatores que não se relacionam à prestação do serviço, mas à estrutura e outras condições do estabelecimento, restringindo sua aplicação ao caso.

Neste estigma, é oportuno ressaltar que este Conselho não se submete aos Atos do Ministério da Fazenda, que é parte interessada na arrecadação, mas deve atenção ao conteúdo estabelecido por leis, decretos, tratados ou acordos internacionais, nos termos da Portaria CARF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

Assim, é de se afastar a interpretação restritiva emanada através do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 18, de 23 de outubro de 2003, bem como, as Instruções Normativas SRF nº 306, de 12 de março de 2003, nº 480, de 15 de dezembro de 2004 e nº 539, de 25 de abril de 2005, que não se coadunam ao conceito objetivo de “serviços hospitalares” e se apegar ao precedente jurisprudencial representativo da controvérsia emanado pelo STJ supracitado.

Por derradeiro, ainda que possam haver discussões, vale colacionar decisões deste Conselho já levadas a efeito nesta matéria que consolidam a interpretação esposada:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005

SERVIÇOS HOSPITALARES. ESPÉCIE DE SOCIEDADE. HIPÓTESE NÃO PREVISTA EM LEI. PERCENTUAL DE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO.

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). Para a empresa que presta “serviços hospitalares”, o percentual de apuração do lucro presumido sobre as receitas da atividade, para os anos de 2002 a 2005, é de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, consoante arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95.

(Acórdão nº 1202-000.584, Relator Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Segunda Câmara, Primeira Seção, julgado em 04/10/2011)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

LUCRO PRESUMIDO. CLÍNICA DE DIAGNÓSTICOS. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COEFICIENTE

No julgamento do Recurso Especial nº 1.116.399BA (2009/00064810), havido na sistemática dos recursos especiais repetitivos, o STJ decidiu, com a ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727 de 2008 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, que 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), excluindo-se, contudo, as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Subsistindo o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele.

(Acórdão nº 1103-000.552, Relator Conselheiro Jose Sergio Gomes, Primeira Câmara, Primeira Seção, julgado em 04/10/2011)

Voluntário.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marciel Eder Costa - Relator