



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

Processo nº 18088.000170/2009-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-002.026 – 1ª Turma Especial
Sessão de 29 de julho de 2014
Matéria AI - IRPJ e CSLL
Recorrente INSTITUTO RADIOLOGICO SÃO CARLOS S/S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

COEFICIENTE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. SERVIÇOS À SAÚDE.

A aceção da expressão “serviços hospitalares”, inscrita na alínea *a*, inciso III, §1º, do artigo 15 da Lei nº 9.249/95, em sua redação anterior à Lei nº 11.727/2008, foi delineada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP 1.11.399/BA. Interpretação que deve ser observada pelos julgadores do CARF, por força do artigo 62-A do Regimento. Improcedência da exigência de estrutura para internação e de outros requisitos postos em atos infralegais que excedam a exegese firmada no recurso representativo de controvérsia.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Maria de Lourdes Ramirez (Relatora) e Ana de Barros Fernandes que negavam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Leonardo Mendonça Marques para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

(assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/08/2014 por LEONARDO MENDONCA MARQUES, Assinado digitalmente em 20/08

/2014 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 19/08/2014 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ,

Assinado digitalmente em 14/08/2014 por LEONARDO MENDONCA MARQUES

Impresso em 02/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Leonardo Mendonça Marques – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Alexandre Fernandes Limiro, Neudson Cavalcante Albuquerque, Leonardo Mendonça Marques, Fernando Daniel de Moura Fonseca e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Instituto Radiológico São Carlos S/S recorre a este Conselho de acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada contra os lançamentos de IRPJ e CSLL consubstanciados nos autos.

Contra a empresa foram lavrados autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, com crédito tributário total constituído no valor de R\$ 395.288,35, incluídos os valores principais, multa de ofício e juros de mora, pela constatação de irregularidades apuradas no ano-calendário 2005, e que se referem à aplicação de índice de presunção do lucro em alíquota diversa daquela determinada para a atividade.

Como consta do relato da autoridade fiscal a recorrente teria se utilizado da alíquota de presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, determinada exclusivamente para as atividades de prestação de serviços hospitalares e que são considerados hospitalares aqueles serviços de assistência à saúde prestados em ambientes que possuam estrutura física, pessoal e equipamentos condizentes com um complexo hospitalar, tal como definiria a IN SRF 480/2004, art. 27, com a redação dada pela IN 539/2005.

Do Termo de Verificação Fiscal, constou:

a) conforme consta do contrato social não são oferecidos tratamentos que requeiram internação, assistência em período integral ou atendimento em regime de urgência. Aduziu que a o Instituto Radiológico de São Carlos não funciona à noite, aos sábados, aos domingos e aos feriados, o que é incompatível com a demanda de uma unidade hospitalar que mantenha internados;

b) a folha de pagamentos registra funcionários ligados apenas às atividades de diagnósticos por meio de imagens. Inexistem enfermeiros ou auxiliares de enfermagem, cozinheiros, serviços de lavanderia ou de destinação de lixo hospitalar;

c) o alvará de funcionamento do Instituto Radiológico de São Carlos não menciona outros serviços que não sejam os relacionados à atividade de radiologia, o que afasta a possibilidade de desenvolvimento de serviços hospitalares;

d) a licença de funcionamento expedida pelo Centro de Vigilância Sanitária permite apenas a "atividade médica ambulatorial restrita a consulta" o que é restritivo e impossibilita o oferecimento de serviços hospitalares;

e) dentre os equipamentos componentes de seu ativo constam apenas aqueles relacionados a diagnóstico por imagem, inexistindo aqueles indispensáveis aos serviços de uma unidade hospitalar, como leitos em número suficiente, equipamentos de tratamento intensivo, etc;

f) além de inexistirem equipamentos, não há instalações necessárias à manutenção de atividades hospitalares;

g) o corpo clínico restringe-se aos sócios e eventualmente são contratadas outras empresas para prestar serviços inerentes à atividade da impugnante. Não foram identificados outros prestadores de serviços médicos como cirurgiões, clínicos ou de outra especialidade;

h) os contratos de prestação de serviços em que a contribuinte figura como contratada restringem-se aos serviços de radiologia e diagnóstico.

Em impugnação tempestivamente apresentada argüiu, a empresa, em síntese (como extraído do relatório da DRJ em Ribeirão Preto/SP):

- inexistente qualquer exigência de natureza legal para que seja consignado no contrato social o horário de funcionamento ou estrutura de internação e que exerça atendimento fora do horário comercial, inclusive sábados, domingos e feriados, em regime de plantão, em que os profissionais responsáveis pela prestação dos serviços são acionados por meio de telefone celular;

- inexistente dispositivo legal que determine quais especialidades de profissionais um hospital deva empregar, ou que determine a existência em suas dependências de cozinha, lavanderia ou equipamento específico; tampouco que deva constar dos alvarás e licenças de funcionamento a expressão "serviço hospitalar";

- improcede a afirmação da autoridade fiscal de que a limitação do corpo clínico apenas aos sócios descaracteriza a natureza hospitalar do estabelecimento;

- a análise dos motivos que fundamentaram a autuação conduz à conclusão de que apenas seriam estabelecimentos hospitalares aqueles que dispusessem de ampla estrutura física e de pessoas para atendimento das mais diversas especialidades médicas, o que abrangeria um reduzido número de estabelecimentos;

- o ADI SRF 18/2003 define que se consideram serviços hospitalares aqueles prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias;

- atendeu aos requisitos para que os serviços prestados sejam enquadrados como serviço hospitalar, previstos na IN 539/2005, a saber, a) serviços hospitalares ligados à atenção à saúde, nos termos da RDC Anvisa 50/2002, b) prestados por empresário ou sociedade empresária, e, c) em instalações que atendam o item 3, parte II da RDC Anvisa 50/2002, comprovado mediante licença expedida pela vigilância sanitária;

- para exercer as atividades de imagenologia e radioterapia necessita estrutura de atendimento e, eventualmente, de internação, conforme descrito na RDC 50/2002, da Anvisa;

- além das instalações físicas de que dispõe, também desenvolve atividades nas instalações da Santa Casa de São Carlos, que apresenta estrutura hospitalar;

- existem diversas decisões da administração tributária, proferidas em processos de solução de consulta, que reconhecem a apuração reduzida da base de cálculo dos tributos;

- o advento da Lei n.º 11.727/2008 reconheceu a tributação benéfica para as atividades que realiza;

- a multa imposta é punitiva, abusiva e confiscatória.

A Turma Julgadora de 1ª Instância, ao apreciar o litígio, afastou as preliminares que pugnaram por solicitar posterior juntada de documentos, prova pericial e sustentação oral. Também foram afastadas as razões relacionadas à decadência, cerceamento do direito de defesa e ausência de requisitos formais no lançamento.

No mérito, depois de historiar e reproduzir a legislação de regência que se sucedeu na matéria, assinalou que os atos normativos vigentes delimitaram a definição do conceito de serviços hospitalares àqueles prestados por empresário ou sociedade empresária que exerça uma ou mais das atribuições previstas no art. 23 da IN 360/2003; àqueles que atendam ao requisito do artigo 27 da IN SRF n.º 480, de 2004; e, posteriormente, aos que atendam aos requisitos implementados pela alteração do art. 27 da IN 480/2004, dada pela IN SRF n.º 539, de 2005.

Observou que 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.

Consignou que eventual direito à aplicação da alíquota de 8% introduzida pela Lei n.º 11.727/2008, apenas poderia ser reconhecido depois que citada alteração legal passou a vigor, o que não seria o caso dos autos.

Afastou as razões de defesa deduzidas contra a imposição da multa de ofício e julgou improcedente a impugnação.

Cientificada da decisão, em 11/04/2011, apresentou a interessada, em 09/05/2011, recurso voluntário. Reproduz as razões de defesa de mérito deduzidas na impugnação, acrescentando que o Superior Tribunal de Justiça teria pacificado o entendimento, inclusive em sede da sistemática de recursos repetitivos, no sentido de importar para a redução da base de cálculo presumida a essência do serviço e não quem o presta, consagrando assim o critério objetivo como determinante para a redução da base de cálculo, em detrimento do entendimento do Fisco que defende como determinante o critério subjetivo. Transcreve ementa do acórdão proferido no REsp 951.251/PR e REsp 1116399/BA.

Qualifica a multa imposta de abusiva e pugna, ao final:

1) pelo provimento total do recurso;

2) alternativamente, redução da penalidade a percentuais consentâneos com sua finalidade punitiva;

3) apreciação de todas as razões de defesa, sob pena de nulidade;

4) sustentação oral no julgamento do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Não há questões preliminares a serem apreciadas, o que leva ao exame imediato do mérito.

Com efeito, não são todas as empresas que prestam serviços à saúde que podem ser consideradas como prestadoras de atividades hospitalares para fins de aplicação do percentual mais reduzido de presunção do lucro.

A questão foi abordada pela então Secretaria da Receita Federal, SRF, primeiramente, na IN SRF nº 306, de 2003 (artigo 23), posteriormente revogada pela IN SRF nº 480, de 2004, que foi alterada, por sua vez, pela IN SRF nº 539, de 2005, que em seu artigo 27 incluiu mais algumas exigências para a caracterização dos chamados “serviços hospitalares”.

A administração tributária ao redigir os referidos preceitos infra-legais deixou claro que a pessoa jurídica para ser considerada prestadora de serviços hospitalares deve necessariamente possuir estrutura física condizente com as atividades prestadas por um hospital.

Assim dispõe a íntegra do artigo 27 da IN SRF nº 539, de 2005:

"Art. 27. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata o subitem 2.1 da Parte II da Resolução de Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela RDC nº 307, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

I - seguintes atribuições:

a) 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)

(grifos não pertencem ao original)

Assim, a norma interpretativa dá o sentido lógico, considerando-se a interpretação sistemática das normas, sem a qual qualquer consultório médico, dispondo de mais de um profissional médico, se enquadraria no conceito super relativizado que a recorrente pretendeu atribuir.

Mas as instruções normativas não servem para legislar. Somente elucidam a norma tributária e constituem fonte secundária do Direito Tributário. Frise-se, são atos interpretativos que não podem ir além ou modificar aquilo que foi determinado na lei tributária..

Posto isto, há que se ater à norma contida no artigo 15, da Lei nº 9.249/95, que dispõe:

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:

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

[...]

Nesse contexto verifico que a defesa pretende estender o conceito de atividade hospitalar, como esclarecido até aqui, à sua atividade de prestação de serviços de exames de imagem, afirmando, por exemplo, que prestaria serviços emergenciais fora do horário comercial – sábados, domingos e feriados – “*sob o regime de plantão, ou seja, os profissionais responsáveis pela prestação de serviços são acionados através de telefone celular e imediatamente realizam o atendimento de urgência*”. Pertinente, então, a seguinte indagação: Que tipo de situação emergencial pode aguardar até que um profissional de saúde seja acionado, via telefone celular, no lugar em que se encontra para que compareça ao estabelecimento a fim de prestar o imediato socorro que uma situação emergencial demanda?

Te toda a forma a recorrente não provou que exerce atividade hospitalar. Na verdade a recorrente presta serviços de exames de imagem – imagenologia e radiologia. Sua atividade não se insere no conceito de atividade hospitalar.

A norma tributária, vigente à época, não determinou que os demais serviços ligados à área da saúde, desvinculados dos hospitais, fossem tratados como serviços hospitalares. E quando a norma não prevê, não cabe ao intérprete o fazer, especialmente em se tratando de normas tributárias, cuja tipicidade é cerrada.

Aliás, esse tema foi amplamente debatido pelo Superior Tribunal de Justiça, como bem lembrou a defesa. A jurisprudência da Corte Superior foi pacificada no mesmo sentido que ora é sustentado. A exemplo, cite-se o acórdão extraído do REsp nº 925.175/SC, da lavra do ministro Castro Meira:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. LABORATÓRIOS DE ANÁLISES CLÍNICAS. ATIVIDADES HOSPITALARES. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95. O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, que diminui a base de cálculo, resultando em menor valor a recolher de pessoas jurídicas que desenvolvem atividades hospitalares, deve ser interpretado restritivamente, para abranger, além dos próprios hospitais, apenas os estabelecimentos que dispõem de "estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes" (REsp 786.569/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 30.10.06). No caso concreto, não podem ser enquadrados no conceito de serviços hospitalares os exames realizados em laboratórios de análises clínicas, porquanto os favores fiscais não comportam interpretação analógica. Precedentes da Primeira Seção.3. Recurso especial provido.

Colaciono, ainda, trecho de outro voto proferido pelo Exmo Ministro Castro Meira, no julgamento do Edcl nos Edcl no REsp nº 951.251, que muito bem ilustra o posicionamento daquela corte:

Destarte, devem ser considerados serviços hospitalares "**aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais**, voltados diretamente a promoção da saúde", assim "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".

(*) destaquei

Em 2008, com vigência a partir de 01/01/2009, foi editada a Lei n° 11.727, que estendeu o benefício da alíquota de presunção reduzida a outras atividades relacionadas à saúde, além dos serviços hospitalares:

Art. 29. A alínea a do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Artigo 15. (...)

§ 1º (...)

(...)

III - (...)

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;

Importante frisar que apesar de ter estendido o benefício a outras atividades relacionadas à saúde, a Lei manteve a determinação de que a organização da empresa se dê na forma de sociedade empresária

Contudo, os fatos se reportam ao ano de 2005, quando ainda não existia a Lei n° 11.727, de 2009. Como a referida Lei não tem natureza interpretativa, seus efeitos não podem alcançar fatos jurídicos anteriores à sua vigência.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Mendonça Marques, Redator Designado

A lide em tela envolve a apreensão da mais adequada leitura do artigo 15, § 1º, alínea *a*, da Lei nº. 9.249/95, naquilo em que afastou os serviços hospitalares do percentual de 32% para a apuração do lucro presumido alocado para os prestadores de serviços em geral. Segue a redação da norma 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

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

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

Diante da suposta imprecisão da expressão “serviços hospitalares”, a Receita Federal tratou de emitir a sua interpretação, em diversos atos administrativos, dentre os quais figuraram a Instrução Normativa SRF 480/2004, e IN 539/2005, inspiradores da autuação ora analisada.

Dizia o ente tributante (com oscilações) que o relevante seria: estrutura para internação, atendimento de urgências médicas, composição não apenas de corpo clínico de médicos, e outros. Mas, o requisito *sine qua non*, na exegese fiscal, seria a estrutura condizente com hospital, que estaria delineada na capacidade de internação.

Nessa linha interpretativa seguiu também o voto da i. Conselheira Relatora, Maria de Lourdes Ramirez, que ressaltou tratar-se, nestes autos, de contexto fático anterior à redação do artigo supra transcrito, na forma alterada pela Lei nº 11.727/2008.

Com a devida vênia, divergi de tal posicionamento, não apenas diante do entendimento pessoal firmado acerca dos equívocos interpretativos das IN's já referidas, como também perante a definição do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema (enfocando a redação original do artigo 15 da Lei nº 9.249/95), adotada na sistemática do artigo 543-C, do CPC.

O processo julgado pela 1ª Seção do STJ, alçado à condição de representativo de controvérsia, foi o RESP 1.116.399/BA, 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.

Cabe destacar que **a definição jurisprudencial firmada no julgado acima, que vincula os julgadores deste e. Colegiado Administrativo (art. 62-A do Regimento), indubitavelmente versou a controvérsia firmada sob a vigência da redação original do artigo 15 da Lei nº 9.249.** Além da expressa ressalva no item 4 da ementa supra, lê-se no voto do d. Ministro Relator:

Quanto ao mais, nos termos relatados, a controvérsia dos autos reside na discussão a respeito da 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, preconizada pelo artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "a", com redação anterior à vigência da Lei 11.727/2008, combinado com o artigo 20 da mesma lei.

Assim, o acórdão que definiu a matéria de recursos repetitivos versou o mesmo plexo de normas tratado nos presentes autos, anterior à alteração promovida pela Lei nº 11.727/08.

Eis o entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca da exigência suscitada pela Receita Federal, para a caracterização de “serviço hospitalar” pela estruturação apta à internação de pacientes (trecho do item 2 da ementa):

*“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."*

Em verdade, o julgamento que definiu tal orientação na 1ª Seção foi do RESP 951.251/PR, citado no acórdão do RESP 1.116.399/BA. Foram três pedidos de vista, com a conclusão no mesmo sentido. A ementa é um pouco mais precisa que a do "recuso repetitivo", nos termos abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15, § 1º, III, "A", E 20 DA LEI Nº 9.249/95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO.

*1. O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa. **Observação de que o Acórdão recorrido é anterior ao advento da Lei nº 11.727/2008.***

2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a mens legis. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmutar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo.

3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal.

4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resume à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal.

5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos.

*6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, **possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem,***

contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias.

8. Recurso especial não provido.

Nesse mesmo julgado há citação de diversos precedentes do Conselho de Contribuintes, apontando a mesma direção cognitiva, sobre a improcedência dos requisitos alinhavados pela Receita Federal em seus atos infralegais.

Enfocando especificamente o caso dos presentes autos, está-se a apreciar a tributação de clínica radiológica, que desenvolve a atividade de diagnóstico por imagem. É evidente que a recorrente suporta “custos diferenciados do simples atendimento médico”, já que os equipamentos para tanto tem valor elevado, consomem insumos para seu funcionamento, devem contar com pessoal especializado para sua operação e utilizam energia elétrica em patamares muito superiores àqueles gastos pelo médico em mera consulta ambulatorial. A clínica radiológica enquadra-se no escopo dos contribuintes vislumbrados pelo STJ, pois sua atuação, além de mais dispendiosa, relaciona-se com a assistência à saúde, em apoio aos hospitais (dentro ou fora deles) no diagnóstico e tratamento de patologias menos simples, tais como fraturas e pneumonias.

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu sobre o tema, no AgRg nos ERESP 883.537 (Relator, Ministro Luis Fux), **tratando de clínica radiológica**, e aplicando a definição anteriormente fixada no RESP 1.116.399/BA, nos seguintes termos: “*In casu, o Tribunal a quo, com ampla cognição fático-probatória, assentou que a empresa recorrida presta serviços de diagnóstico por imagem, compreendendo a radiologia em geral, ultra-sonografia, tomografia computadorizada, ressonância magnética, densitometria óssea e mamografia, os quais, consoante fundamentação expendida, enquadram-se no conceito legal de serviços médico-hospitalares, estabelecido pela Lei 9.249/95.*”

Entendo que a fundamentação da decisão da d. DRJ, e os elementos que pretenderam dar lastro ao lançamento, ambos apoiados e inspirados nas IN's da Receita Federal que restringiram o comando legal benéfico ao contribuinte, não procedem.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento.

(assinado digitalmente)

Leonardo Mendonça Marques

CÓPIA