



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

**Processo n°** 18088.720370/2012-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.982 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2015  
**Matéria** LUCRO PRESUMIDO - COEFICIENTE PRESUNÇÃO DE LUCRO  
**Recorrente** IBA SERVIÇOS RADIOLÓGICOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

IRPJ e CSLL. COEFICIENTE DE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. RADIOLOGIA. SERVIÇOS HOSPITALARES. INTERPRETAÇÃO OBJETIVA.

Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1a. Seção, modificando a orientação anterior, para fins do pagamento dos tributos com coeficientes reduzidos, a expressão “serviços hospitalares”, constante do artigo 15 parágrafo 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 intenção 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).

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”.

Precedente do STJ no Recurso Especial representativo de controvérsia n° 1.116.399, sessão de 13/08/2009.

A prestação de serviço de oncologia enquadra-se no conceito de serviços hospitalares, aplicando-se, na determinação das bases de cálculo de IRPJ e CSLL no lucro presumido, os coeficientes de 8% e de 12%, respectivamente.

Após o advento da Lei 11.727/2008, para fruição dos coeficientes de presunção de lucro de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, além de o serviço estar entre aqueles listados na alínea “a” do inciso III, do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249/95, a pessoa jurídica prestadora de serviços deve atender às normas estabelecidas pela Anvisa e deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto e Leonardo Luís Pagano Gonçalves. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez.

## Relatório

IBA SERVIÇOS RADIOLÓGICOS LTDA recorre a este Conselho em face do acórdão nº 14-44.451 proferido pela 1ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação apresentada, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

O litígio é relativamente simples: a autoridade autuante entendeu que as atividades desenvolvidas pela recorrente não se enquadravam no conceito de serviços hospitalares, concluindo que deveria ser aplicado o coeficiente de 32% para determinação das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, e não, respectivamente, os coeficientes de 8% e 12% aplicados pelo contribuinte. A presente lide diz respeito à exigência de CSLL.

Por bem refletir os fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de primeira instância, complementando-o ao final:

*No âmbito do procedimento instituído pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n. 08.1.22.00-2012-00079-4, contra a contribuinte foi lavrado o auto de infração (fls. 171/209) que lhe exigiu Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 165.460,51, acrescida de multa de ofício de R\$ 124.095,41.*

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

*Conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 200/204) a contribuinte aplicou sobre a receita bruta a alíquota de 8% para determinação do lucro presumido e 12% para determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), classificando sua receita bruta como decorrente da prestação de serviços hospitalares.*

*Segundo a autoridade fiscal,*

*- a partir de 27/4/2005 até 9/12/2007 consideram-se serviços hospitalares unicamente os prestados por empresário ou sociedade empresária que exerçam uma ou mais atribuições relacionadas no artigo 27 da IN SRF nº 480, de 2004, na redação dada pela IN SRF nº 539, de 2005, tratadas pela Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) nº 50, de 2002, e que possuam estrutura física condizente com o disposto no item 3 da Parte II da citada resolução, devidamente comprovada por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal;*

- no período de 10/12/2007, data em que foi publicado o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 19/2007, até 31/12/2008, aplica-se o percentual de 8% sobre a receita bruta decorrente de serviços hospitalares prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que atendam aos requisitos estabelecidos no Ato;

- a partir de 1/1/2009, quando entraram em vigor as regras do art. 29 da Lei nº 11.727/2008, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ na opção pelo lucro presumido, o percentual de 8% sobre a receita bruta aplica-se à prestação de serviços hospitalares (nos termos já definidos pelo ADI RFB nº 19, de 2007) 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 Anvisa;

- a prestadora dos serviços deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária, o que pressupõe a existência de estrutura empresarial, em que se reúnem fatores de produção e circulação de forma massificada, com profissionalismo, economicidade, valendo-se de profissionais contratados para exercício da atividade de saúde à qual a pessoa jurídica se dedica.

A fiscalização alinhavou uma série de aspectos que impedem a contribuinte de utilizar a tributação prevista para a atividade de serviços hospitalares. São eles:

i) a natureza jurídica da contribuinte é a de sociedade simples, prestadora de serviços, com seus atos constitutivos registrados em cartório, ainda que tenha efetuado alteração estatutária para transformar-se em sociedade empresária em data posterior ao do período sob fiscalização;

ii) da análise dos documentos apresentados pela contribuinte verifica-se que presta serviços nas dependências da Sociedade Matonense de Benemerência, circunstância que permite inferir que é responsável apenas pela mão de obra, sendo os demais itens, como apoio e estrutura, de responsabilidade do hospital;

iii) terceiriza parte dos serviços prestados, agindo como intermediária na prestação de serviços e seu quadro não tem profissionais como médicos, enfermeiros, etc.;

iv) não tem estrutura empresarial, em que se reúnem fatores de produção e circulação, de forma massificada, com profissionalismo, economicidade, pois utiliza-se de profissionais contratados para exercício da atividade de saúde à qual se dedica;

v) não se caracteriza como sociedade empresária nem materialmente, nem formalmente e portanto não se enquadrava no disposto no subitem 2.1 da Parte II da RDC nº 50, de 21/2/2002, com a

*alteração efetuada pela RDC nº 307 de 14/11/2002, e pela RDC nº 189, de 18/7/2003;*

*vi) a licença emitida pela Prefeitura de Matão (fls. 30/31), que apresentou em atendimento da intimação, não atende o que havia sido solicitado pela fiscalização;*

*vii) por utilizar instalações de terceiros a contribuinte não tem como comprovar que a estrutura física do estabelecimento atende ao disposto no item 3 da parte II da RDC 50/2002, com a alteração efetuada pela RDC nº 307 de 14/11/2002, e pela RDC nº 189, de 18/7/2003.*

*Efeturaram-se planilhas de cálculo com dedução dos valores apurados e declarados em DCTF pela contribuinte.*

*Intimada da imposição tributária, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 209/262, na qual registra que se dedica à prestação de serviços médicos no atendimento do apoio e terapia às atividades de radiologia, ultrassonografia, tomografia computadorizada, mamografia e outros serviços pertencentes à área de imagenologia.*

*Descreveu seqüencialmente as etapas do procedimento fiscal alegando que diante da documentação e dos esclarecimentos prestados a fiscalização não se convenceu de que sua atividade é a de prestação de serviços hospitalares.*

*Em preliminar, a impugnante alegou que:*

*i) o auto de infração entregue não veio acompanhado do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e tampouco do respectivo termo de prorrogação, o que é causa de nulidade do procedimento, pois em consulta no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) verificou que existe registro do MPF, porém ele não menciona quais documentos seriam analisados, quais diligências seriam realizadas e quais providências adotadas;*

*ii) não foram observados o contraditório e a ampla defesa, pois as informações prestadas em atendimento das intimação que lhe fora dirigida não foram analisadas pela fiscalização, pois além de não existir menção a elas, as afirmações da fiscalização são discrepantes e contraditórias, relativamente aos elementos que a impugnante apresentou;*

*iii) decaiu o direito de o Fisco proceder ao lançamento relativamente ao período de 1/4/2007 a 12/6/2007, em face de tratar-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, além de a circunstância de tratar-se de tributos sujeitos à apuração trimestral ser irrelevante, em vista de que o fato gerador ocorre com a obtenção de renda e lucro.*

*No mérito alegou que:*

*i) embora o entendimento da fiscalização fora no sentido de que não organiza fatores de produção, a documentação que apresentou antes do lançamento dá conta de que desenvolve suas atividades mediante a organização de uma série de fatores, com toda sua estrutura, equipamentos e pessoal voltados para o objetivo de lucro e que, por conseguinte, a impugnante exerce atividade de natureza empresária;*

*ii) se a essência de suas atividades é de natureza empresarial, embora não seja constituída sob tal forma, não há como negar que materialmente sua atividade se enquadre naquela classificação;*

*iii) com base nos documentos que apresentou é incontestável que sua natureza é empresária, considerando que adquiriu móveis e equipamentos médicos apropriados para diagnósticos, os quais são prestados por equipe de profissionais e auxiliares qualificados, com a participação dos sócios e outros médicos contratados, especialistas em medicina diagnóstica;*

*iv) o papel dos sócios resume-se em três vetores, sendo o primeiro o de realizar o investimento para iniciar as atividades; o segundo, a efetiva prestação de serviços médicos, com atuação na realização dos exames e dos diagnósticos, e o terceiro, a organização dos fatores de produção com vistas à prestação de serviços e à obtenção de lucro;*

*v) o fato de a impugnante não ser proprietária do imóvel onde desenvolve suas atividades é irrelevante para que seja definida como sociedade empresária, pois trata-se de tendência que empresas aluguem imóveis ou firmem contratos de comodato para utilização de prédios de terceiros para desenvolver suas funções, sem desconsiderar que dispõe de complexa estrutura de equipamentos;*

*vi) a circunstância de encontrar-se incrustada no espaço físico anexo e interligado ao hospital é estratégica, pois os pacientes são dirigidos para diagnóstico;*

*vii) sua equipe compõe-se de médicos, auxiliares de enfermagem, técnicos de raio-x, funcionários de apoio administrativo e operacional;*

*viii) a Vigilância Sanitária e a Prefeitura Municipal de Matão expediram licenças e certidões atestando que a impugnante atende às exigências da Anvisa, notadamente as regras da RDC 50/2002;*

*ix) a legislação que estabelece a tributação específica para serviços hospitalares não leva em conta quem prestou, mas qual*

*serviço foi prestado, independentemente de tratar-se de período anterior a 2009, haja vista que as alterações anteriores exigiam organização empresarial e não constituição de empresa;*

*x) a atribuição 4 da RDC 50/2002, que regula a prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia, contempla em seus subitens 4.2, 4.3 e 4.10 as atividades da impugnante;*

*xi) o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ratificado no âmbito dos recursos repetitivos é de que o critério objetivo é o definidor da tributação benéfica (Resp 1.116.399/BA), contrariamente à orientação da Administração Tributária;*

*xii) a jurisprudência administrativa, do Conselho de Contribuintes, já reconheceu que a tributação benéfica deve ser definida por critério objetivo;*

*xiii) a Administração Tributária não firmou um critério definido, haja vista as mudanças na regulamentação ocorridas no período de 2003 a 2007;*

*xiv) os efeitos da decisão do STJ no julgamento do recurso repetitivo devem ser estendidos com vistas à exoneração do crédito tributário lançado em vista de que o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) prevê que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF ou STJ na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos deverão ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do Carf;*

*xv) a multa de 75% imposta não é proporcional ou razoável e ostenta nítido caráter de confisco.*

*Ao final propugnou por: i) direito de posterior juntada de documentos; ii) produção de prova pericial; iii) enfrentamento das questões discutidas na defesa; iv) reconhecimento das preliminares invocadas e, se acaso superadas, pela improcedência da imposição fiscal; v) cancelamento da multa ou sua redução para 20%; vi) caso o lançamento seja mantido, sustentação oral perante o Carf.*

Apresentada impugnação, a turma de julgamento *a quo* julgou-a improcedente, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2007, 2008, 2009

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

Para ser considerado serviço de natureza hospitalar é necessário que o empresário ou a sociedade empresária ostentem caráter empresarial, estrutura física do estabelecimento em consonância com a legislação e possuam estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes e

garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento com equipe clínica organizada para tal finalidade.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2006, 2007, 2009

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.**

Por tratar-se de instrumento administrativo de controle o Mandado de Procedimento Fiscal não invalida o lançamento, que é ato vinculado e obrigatório por parte da autoridade fiscal.

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO. CONTAGEM. MARCO INICIAL.**

Inexistindo recolhimento à conta dos tributos no período, o termo inicial para contagem do prazo decadencial principia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.**

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

A recorrente foi intimada da decisão em 11/11/2013 (fls. 379/380), tendo apresentado tempestivamente recurso voluntário de fls. 382-420 em 09/12/2013.

Os pedidos elaborados pela recorrente bem resumem o teor de seu recurso:

I - conhecer e dar total provimento recurso para reformar a decisão recorrida e exonerar o crédito tributário lançado, *“tendo em vista que além de preencher todos os requisitos regulamentares para a redução da base de cálculo do IRPJ, o referido benefício é atrelado a aspectos objetivos e não subjetivos, o que significa que, independente da existência de estrutura para internações e da forma empresarial, o prestador dos serviços elencados como médico hospitalares fazem jus à redução da base de cálculo”*;

II - subsidiariamente, *“que seja cancelada a multa abusiva e confiscatória imposta no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), reduzindo-se a mesma para percentuais consentâneos com a sua finalidade punitiva”*.

Protesta ainda pela realização de sustentação oral perante este colegiado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

### 1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

### 2 MÉRITO

O coeficiente de presunção do lucro dos prestadores de serviços hospitalares, durante um longo período, suscitou inúmeros debates no âmbito da Receita Federal, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no CARF e também no Poder Judiciário.

A maior discussão dizia respeito a quais atividades poderiam ser enquadradas no conceito de serviços hospitalares. Com a edição da Lei nº 11.727/2008<sup>1</sup>, e a conseqüente inclusão de uma série de atividades entre aquelas sujeitas à determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no lucro presumido, mediante aplicação dos coeficientes de 8% e 12%, respectivamente, tal controvérsia não mais persistiu.

No caso concreto o lançamento diz respeito aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, logo, faz-se necessário analisar-se o lançamento antes e depois do advento da Lei nº 11.727/2008 (somente em relação ao ano-calendário 2009 faz-se necessário analisar os efeitos do novo dispositivo legal).

#### FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DO ADVENTO DA LEI Nº 11.727/2008 (anos-calendário 2007 e 2008)

No caso concreto, compulsando os autos, não tenho dúvidas de que há elementos de prova suficientes a comprovar que a recorrente, **centro especializado em serviços radiológicos** (fato incontroverso), exercia em tais períodos atividade que se enquadra no conceito de serviços hospitalares: possuía estrutura física, pessoal e equipamentos suficientes para tanto, e efetivamente o fez, conforme amplo acervo de prova anexado aos autos.

Mas nem se faz necessária a análise minudente de tais elementos.

Em relação ao ano-calendário de 2007 porque a própria administração tributária reconheceu que as restrições interpretativas contidas no Ato Declaratório Interpretativo 19/2007 e da Instrução Normativa 791/2007 deveriam somente ter efeitos prospectivos, não se aplicando retroativamente em face dos atos normativos anteriormente editados pela própria Receita Federal e que possuíam uma interpretação mais elástica a respeito do conceito de serviços hospitalares.

<sup>1</sup> O art. 29 de tal dispositivo legal alterou a redação do art. 15 da Lei 9.249/95, contudo, nos termos do art. 41, inciso VI, dessa mesma Lei nº 11.727/2008, tal alteração somente produziu efeitos a partir de 01/01/2009.

Nesse sentido foi editado o Parecer PGFN/CAT nº 1285/2008, cujos excertos finais merecem ser reproduzidos:

47. *Ipsa facto, o Ato Interpretativo RFB nº 19, de 2007 e a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, operam-se ex-nunc, de modo prospectivo, não podendo suscitar surpresa no contribuinte, que no pretérito se comportara de acordo com a fórmula abraçada pela Administração.*

48. *O novo entendimento que a Administração Fiscal abraça qualifica modificação introduzida de ofício, identifica critério jurídico distinto, há lançamento (ainda que suplementar), circunstâncias que são alcançadas pelo primeiro fragmento da dicção do art. 146 do Código Tributário Nacional.*

49. *O superior cânone da boa-fé, ancorado na vedação de uso retroativo de norma tributária de maior imposição, síntese de uma segurança jurídica desejada por sociedade democrática, justificam que se respeite ao contribuinte que recolheu do modo como preconizado pela Administração. Por outro lado, o Ato Declaratório RFB nº 19, de 2007, e a Instrução Normativa RFB nº 791, de 2007, não autorizam que se defiram pretensões de restituição ou de repetição de indébito. Não é desse assunto que tratam, e nem se tem hipótese de eventual devolução.*

50. *Conclusivamente, os atos legais aqui estudados não alcançam situações jurídicas consolidadas. São dotados, sic et simpliciter, de efeitos prospectivos. Dada a necessidade de ação uniforme, adequado que a questão seja encaminhada ao Senhor Ministro de Estado da Fazenda, para análise, ponderação e eventual outorga de efeitos vinculantes, pesadas as razões aqui lançadas.*

Importante ainda destacar que tal Parecer foi aprovado pelo Ministro da Fazenda em 10/07/2008, possuindo efeito vinculante no âmbito deste Ministério (art. 42 da Lei Complementar nº 73/1993).

Tal Parecer faz expressa menção à Instrução Normativa SRF nº 306/2003, que em seu artigo 23 enquadrava inclusive atividades médicas muito menos complexas do que cirurgias

O Parecer menciona ainda a IN SRF nº 480/2004 e as alterações trazidas com a edição do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 19, de 2007, e da Instrução Normativa

RFB nº 791, de 10 de dezembro de 2007, alterando o conceito de serviços hospitalares a que se refere o art. 15, parágrafo 1º, inciso III, letra “a”, da Lei nº 9.249, de 1996.

Ora, se a própria administração reconhece que os ditames de tais normas infralegais (justamente as utilizadas para fundamentar a exigência e também mantê-la no julgamento de primeira instância) possuem eficácia prospectiva, não são aptas a embasar a exigência referente a fatos geradores ocorridos antes de suas edições, conforme se observa no caso concreto em relação ao ano-calendário de 2007.

E, veja-se, não há qualquer dúvida de que a IN SRF 306/2003, em seu art. 23, inciso V, “j”, enquadrava, de forma literal, a atividade de quimioterapia como serviço hospitalar:

*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:*

[...]

*j) desenvolvimento de atividades de radioterapia;*

[...]

Além disso, como bem abordado pela recorrente, em 13/09/2009 o STJ no julgamento do REsp nº 1.116.399 sob o rito previsto no art. 543-C do CPC (recursos repetitivos/recurso representativo de controvérsia), firmou entendimento sobre a matéria no seguinte sentido:

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 9.249/95, 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 parágrafo 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 intenção 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 parágrafo 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 de 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. [grifos nossos]

A recorrente cita ainda o decidido pelo STJ no AgRg nos Embargos de Divergência em REsp nº 924.433 em que, analisando caso em que o serviço prestado era no âmbito oftalmológico, explicitou-se que em tal hipótese aplicava-se o decidido no recurso representativo de controvérsia.

Além disso, convém lembrar que, por força do art. 62. § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), este colegiado deve reproduzir o entendimento firmado pelo STJ no julgamento de recursos representativos de controvérsia (art. 543-C do CPC), como é o caso dos autos.

Ressalta-se ainda que as exigências infralegais estipuladas pela Receita Federal somente vieram a constar em texto de lei com o advento da Lei nº 11.727/2008, sendo aplicáveis, por óbvio para períodos de apuração ocorridos após sua vigência (ano-calendário de 2009 em diante), como bem indica o item 4 da ementa do REsp 1.116.399 já reproduzida neste voto.

#### FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DA LEI Nº 11.727/2008 (ano-calendário 2009)

Conforme já esclarecido, a partir de 1º de janeiro de 2009, a Lei 11.727/2008 deu nova redação ao art. 15 da Lei nº 9.249/95, que passou a ter a seguinte redação:

*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:*

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagiologia, 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)*

*[...]*

Vê-se, assim, que a partir de então, para utilização do percentual de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ no lucro presumido (e de 12% para determinação da base de cálculo da CSLL – art. 20 da Lei nº 9.249/95), além de enquadrar-se em uma das hipóteses listadas em lei, em qualquer caso, a pessoa jurídica prestadora de serviços deve atender às normas estabelecidas pela Anvisa e deve estar organizada sob a forma de sociedade empresária.

A fim de melhor determinar quais as atividades da área de saúde se enquadrariam nos novos ditames legais, o parágrafo único do art. 31 da IN RFB nº 1.234, de 2012 - que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal - elenca-as, conforme se transcreve a seguir:

*Art. 31. Nos pagamentos efetuados, a partir de 1º de janeiro de 2009, às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que as prestadoras desses serviços sejam organizadas sob a forma de sociedade empresária e atendam às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), será devida a retenção do IR, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, no percentual de 5,85% (cinco inteiros e oitenta e cinco centésimos por cento), mediante o código 6147.*

*Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput aos seguintes serviços de saúde considerados como espécies de auxílio diagnóstico e terapia: exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica. [grifo nosso]*

Portanto, no caso concreto, não há dúvidas que a atividade desenvolvida pela recorrente enquadra-se entre aquelas beneficiadas pela lei com aplicação de coeficientes de presunção de lucro em percentuais menores do que os demais prestadores de serviços.

Resta-nos analisar, portanto, se foram cumpridas os dois requisitos legais estabelecidos, quais sejam: atender às normas estabelecidas pela Anvisa e estar organizada sob a forma de sociedade empresária.

No que atine às normas estabelecidas pela Anvisa, a decisão recorrida, corroborando o entendimento da autoridade fiscal autuante, concluiu que a recorrente não as teria cumprido em razão da ausência de estrutura física exigida, isso porque estava instalada em imóvel locado, de propriedade de terceiros. A esse respeito, assim discorreu o voto condutor do aresto recorrido:

*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.*

*Há que se observar que na vigência das regras instituídas pela IN 539/2005, além do requisito relativo ao caráter empresarial a legislação estabeleceu outro, de ordem material, a saber, adequada estrutura física do estabelecimento, no que se refere ao dimensionamento, quantificação e instalações prediais os ambientes, atestada por documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal.*

*Tal requisito a impugnante não cumpriu, pois as licenças de funcionamento que apresentou não tratam dos pontos antes enumerados e previstos no item 3 da parte II da RDC n. 50/2002. Observe-se que não é o fato de a impugnante não ser proprietária do imóvel, mas a circunstância de que não existe documento atestando que suas instalações amoldam-se à exigência da citada RDC.*

*Se não fosse pelo que foi exposto, conforme a fiscalização registrou, a impugnante terceirizou parte significativa de seus serviços. Ora, tal situação, em última análise, permite inferir que se houvesse algum beneficiário de tributação reduzida, seria o executante dos serviços e não a*

*contratante.*

Discordo de tais conclusões. O fato de, em todos os períodos, a vigilância sanitária não ter feito qualquer menção em relação à estrutura física da recorrente, bem como a expedição de licenças de funcionamento para o período implica, a meu ver, que a recorrente preencheu o pré-requisito referente à estrutura física. Pode-se observar que tanto a vigilância sanitária, quanto a Prefeitura Municipal de Matão expediram licenças e certidões atestando que a empresa atende integralmente às exigências da Anvisa (inclusive no que atine a citada RDC nº 50/2002).

Nesse cenário, entendo que não há qualquer óbice de o imóvel ser alugado. O argumento da decisão recorrida a respeito de haver terceirização de trabalhos e o prédio onde estava instalada a recorrente pertencer ao hospital implicar menores custos e justificar coeficientes maiores de presunção de lucro não prospera.

Isso porque ficou cabalmente comprovado nos autos que a recorrente adquiriu equipamentos, máquinas e acessórios para realização dos serviços, e a suposta terceirização abordada tanto pelo autuante quanto pela decisão recorrida serve não para demonstrar qualquer insuficiência de estrutura física, mas sim para comprovar que os serviços não eram prestados apenas pelo sócio da empresa, tema que será abordado a seguir no ponto atinente ao desenvolvimento, ou não, de atividade empresarial pela recorrente.

Ainda em relação aos serviços prestados, convém ressaltar que entre os empregados da recorrente há inúmeros operadores de equipamentos que permitem concluir que os exames foram realizados nos próprios equipamentos da recorrente (auxiliares de Raio-X – fl. 72, técnicos em radiologia – fls. 75, 81 e 86, técnicos em ressonância magnética – fl. 83, operadora de câmara escura – fls. 85 e 88, entre outros).

Desse modo, concluo que a recorrente preenche as normas estabelecidas pela Anvisa.

No que atine à organização recorrente como sociedade empresária, alguns aspectos merecem maior análise.

A recorrente, durante todo o período sob procedimento fiscal, estava registrada como sociedade simples, e não como sociedade empresária. Alega a recorrente, contudo, que preenchia todos os requisitos necessários para ser qualificada como sociedade empresária, o que, a ser ver, seria o ponto crucial a ser analisado.

Concordo com tal conclusão. Aliás, entendo que o que deve sempre prevalecer é a essência do negócio, e não sua forma. Tenho me pronunciado assim em inúmeros votos em que considero que operações realizadas apenas observando-se a correta forma, mas sem qualquer propósito negocial, não devam dar guarida a almejada diminuição de carga tributária. Para ser coerente, entendo que também não poderia, diante de elementos que me levassem a concluir que a essência de um negócio era empresarial, concluir que em face de um vício meramente formal (o registro da sociedade como simples), estaria fadada a uma carga tributária praticamente três vezes maior (de 8% para 32% no caso do IRPJ, e de 12% para 32% em relação à CSLL).

Passo, então a analisar se a recorrente preenche os requisitos de uma sociedade empresária.

Além da questão formal, a decisão recorrida, apoiada nas constatações tecidas pela autoridade fiscal lançadora, assim se pronunciou sobre o tema:

[...]

*Do que foi exposto, conclui-se que o que efetivamente caracteriza a pessoa jurídica como sociedade simples ou empresária será o modo de explorar seu objeto.*

[...]

*O Código Civil estabelece claramente que enquanto o profissional intelectual apenas exerce sua atividade ainda que contratando auxiliares e com intuito de lucro ele não é considerado empresário para os efeitos legais.*

*A partir do momento em que os serviços passam a ser oferecidos pela organização, perante a qual o prestador passa a ser mero organizador, ela será considerada empresária, na dicção de André Luiz Santa Cruz Ramos (in Curso de Direito Empresarial – O novo regime jurídico-empresarial brasileiro, Ed. Juspodivm, 2008, págs. 60/61).*

[...]

*Da documentação acostada aos autos, verifica-se que no período sob enfoque a natureza jurídica da contribuinte foi a de sociedade simples, e, segundo consta do contrato social, cláusula 5ª, § 1º, a responsabilidade técnica pela execução dos serviços compete exclusivamente ao sócio Dr. Sérgio Shigueru Hashiba (fl. 15).*

*Não há em seu quadro responsável técnico que se desincumba do exercício da atividade intelectual, donde se conclui que inexistente exploração da atividade sob o enfoque de agrupamento dos fatores de produção, de empresarialidade.*

*Não consta no livro de registro de empregados apresentado pela impugnante médico integrante de sua equipe, o que permite inferir que apenas o sócio da impugnante realizava as funções de competência médica.*

*A regra imposta pelo Conselho Federal de Medicina, por meio da Resolução n. 1.627, estabelece ser de competência exclusiva de médico a realização de procedimentos de diagnóstico, conforme prescrito no art. 1º que define o ato profissional de médico como todo procedimento técnico-profissional praticado por médico legalmente habilitado e dirigido para...”II- a prevenção da evolução das enfermidades ou execução de procedimentos diagnósticos e terapêuticos (prevenção secundária).*

*Na mesma resolução, o art. 3º define que “As atividades de coordenação, direção, chefia, perícia, auditoria, supervisão e ensino dos procedimentos médicos privativos incluem-se entre os atos médicos e devem ser exercidos unicamente por médico”.*

*A Resolução CFM n. 813/77, do Conselho Federal de Medicina, determina que os laudos médicos devem ser fornecidos pelo médico responsável pela sua execução. A seu turno, a Portaria 453/1998, da Secretaria de Vigilância Sanitária, que aprova o Regulamento Técnico com as diretrizes básicas de proteção radiológica em radiodiagnóstico determina na alínea “d” do inciso 3.25 que um médico da equipe responde pelos procedimentos radiológicos. De todo o exposto, conclui-se que a atividade intelectual era desempenhada apenas pelo sócio, que era responsável pelos diagnósticos e pelos procedimentos radiológicos.*

*Considerando o que foi exposto anteriormente, resta indagar até que ponto prepondera a responsabilidade técnica do sócio da contribuinte sobre sua atividade. Se o sócio deixasse de assinar os laudos relativos aos exames efetuados suas atividades sofreriam solução de continuidade.*

A respeito da questão da responsabilidade técnica, a turma julgadora *a quo* parece ter entendido que tendo a recorrente como responsável técnico, durante todo o período, implicaria concluir que ele era o único médico responsável pela prestação de serviços naquela sociedade. Parece-me equivocada tal conclusão.

Conforme se pode observar na Resolução CFM (Conselho Federal de Medicina) nº 1.980/2011, as atribuições do responsável técnico não diz respeito aos serviços médicos por ele realizados em nome da sociedade médica. O papel do responsável técnico é responder eticamente por todas as informações prestadas perante os conselhos federal e regionais de medicina. A esse respeito, transcrevo o art. 9º do Anexo à Resolução CFM nº 1.980/2011:

### **RESPONSABILIDADE TÉCNICA**

*Art. 9º O diretor técnico responde eticamente por todas as informações prestadas perante os conselhos federal e regionais de medicina.*

*Art. 10 A responsabilidade técnica médica de que trata o art. 9º somente cessará quando o conselho regional de medicina tomar conhecimento do afastamento do médico responsável técnico, mediante sua própria comunicação escrita, por intermédio da empresa ou instituição onde exercia a função.*

*Art. 11 A empresa, instituição, entidade ou estabelecimento promoverá a substituição do diretor técnico ou clínico no prazo de 24 (vinte e quatro) horas, contadas a partir do impedimento, suspensão ou demissão, comunicando este fato ao conselho regional de medicina – em idêntico prazo, mediante requerimento próprio assinado pelo profissional médico substituto, sob pena de suspensão da inscrição – e, ainda, à vigilância sanitária e demais órgãos públicos e privados envolvidos na assistência pertinente.*

*Art. 12 Ao médico responsável técnico integrante do corpo societário da empresa, instituição, entidade ou estabelecimento somente é permitido requerer baixa da responsabilidade técnica por requerimento próprio, informando o nome e número de CRM de seu substituto naquela função.*

Ademais, a própria autoridade autuante reconheceu que havia serviços médicos prestados por outros médicos (por meio de serviços prestados por pessoas jurídicas), tanto que afirmou haver terceirização de boa parte dos serviços prestados. Veja-se excerto do **Relatório Fiscal que embasou a exigência (fl. 158):**

7) Porém, nem a totalidade da prestação de serviço é feita pelo contribuinte. Ela é quase toda terceirizada para outras empresas, conforme resposta à intimação inicial 7.1 Paschoal & neves Serviços Radiodiagnósticos Ltda 7.2 Méd Imagem Serviços Radiodiagnósticos Ltda 7.3 Centro de Diagnóstico Zoghbi Ltda 7.4 MWM Serviços Médicos Especializados Ltda 8) Assim, o contribuinte ora fiscalizado é, na forma e em quase sua totalidade, um simples INTERMEDIÁRIO da prestação de serviços. É de se notar que no livro de registro de empregados apresentado não constam profissionais como médicos, enfermeiros, etc.. Constam auxiliares de escritórios, recepcionista, auxiliares de raio X, maqueiro etc. Conclue-se, conforme já descrito no item 2, que nem na forma e nem na prática o contribuinte é uma SOCIEDADE EMPRESÁRIA conforme descrito no código civil e Solução de Divergência COSIT 01/2006 (item 2.4 a 2.6).

Nesse cenário, conforme já esclarecido, a suposta terceirização abordada tanto pelo autuante serve não para demonstrar qualquer insuficiência de estrutura física, **mas sim para comprovar que os serviços não eram prestados apenas pelo sócio da empresa.**

Assim sendo, entendo também restar comprovado que a recorrente preenche todos os requisitos para ser considerada uma sociedade empresária.

### 3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Processo nº 18088.720370/2012-51  
Acórdão n.º **1402-001.982**

**S1-C4T2**  
Fl. 443

---

CÓPIA