



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10950.903060/2011-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-004.612 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2020  
**Recorrente** SOCIEDADE MARINGAENSE DE ONCOLOGIA E IMUNOLOGIA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

**Ano-calendário: 2002**

**SERVIÇOS AMBULATORIAIS DE QUIMIOTERAPIA. SERVIÇOS HOSPITALARES. INCLUSÃO NO CONCEITO DE SERVIÇO HOSPITALAR. ALÍQUOTA APLICÁVEL.**

Consoante entendimento consolidado no STJ, o artigo 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. Assim, devem se entendidos como “serviços hospitalares” aqueles prestados por clínicas que atuem nas áreas de radioterapia e quimioterapia, conforme expressamente admitido pela própria Autoridade Tributária quando da edição da IN (RFB) nº 1.234/2012, artigos 30 e 31, ao regulamentar o artigo 15, da Lei nº 9.249/95. Comprovando a contribuinte o atendimento aos requisitos exigidos, há que se dar guarida aos argumentos por ela trazidos e reconhecer o direito à utilização da alíquota de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ e 12% para a da CSLL.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSSL. CONSEQUÊNCIAS.**

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2002**

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.

Desincumbindo a recorrente do ônus de comprovar o direito creditório alegado, cabe o provimento do recurso voluntário.

Direito creditório que se reconhece.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório requerido e homologando as compensações até o limite do referido direito. O julgamento deste processo seguiu a sistemática

dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10950.902898/2011-38, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Paula Santos de Abreu, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 1402-004.605, de 12 de março de 2020, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de recurso em face de decisão prolatada pelo órgão julgador de primeira instância, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra Despacho Decisório exarado pela DRF/Maringá/PR que indeferira pedido de compensação apresentado pela interessada, em razão de terem sido identificados *“um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”*.

Irresignada, a contribuinte interpôs a MI preambularmente referida (fls.), sustentando, em síntese: que, revendo em 2007 a sua real atividade, observou que a alíquota do IRPJ aplicável seria 8% e não 32%, por se dedicar à área médica (*“clínica de oncologia e quimioterapia”*), o que a levou a retificar a DIPJ do período e as DCTF transmitidas; com isso, passou a ser detentora de crédito contra a Fazenda Pública relativamente ao ano-calendário de 2002, do qual buscou ressarcir-se mediante a compensação intentada e indeferida pela DRF/Maringá, objeto destes autos; que sempre realizou serviços de Quimioterapia, compreendido na RDC n. 50, de 2002, da ANVISA, como atividade n. 4.11, que, por sua vez, enquadra-se como Serviço de Apoio ao Diagnóstico e Terapia (atribuição 4), nos termos do inciso II do artigo 27 da mencionada Instrução Normativa; tal fato pode ser facilmente comprovado pelo Contrato de Prestação de Serviços firmado entre o Contribuinte e Operadora de Plano de Saúde (Anexo 01), demonstrando a natureza dos serviços prestados; possuir estrutura física completa, sendo uma das maiores empresas, senão a maior, da região, e também atende aos requisitos do item 3 da Parte II da mesma Resolução; para comprovar, junta documento emitido pela própria Vigilância Sanitária atestando as condições físicas do estabelecimento, desde 2002 até os dias atuais (Anexo 02); ser organizada empresarialmente, contando com diversos funcionários multidisciplinares, com todo o suporte humano exigido pela própria ANVISA, tais como, enfermeira Alto Padrão, Farmacêutico Responsável, etc, o que identifica que de fato e verdadeiramente é uma empresa e não apenas uma extensão da

atividade meramente científica ou personalíssima de um único profissional; possuir filial na cidade de Paranavaí, comprovando ainda mais sua faceta de empresa; anexa folhas de pagamento.

Cconclui ser indiscutível que faz jus ao benefício trazido pelo artigo 15 da Lei n. 9.249, de 1995 e, portanto, o valor pago com base no percentual de 32% foi incorreto e, deve ser reposto pelo Poder Público.

Apreciando a MI, a 2ª Turma da DRJ/CTA fez longa, detalhada e precisa análise da matéria e sua evolução ao longo do tempo, concluindo no final do voto condutor que: a atividade ambulatorial de quimioterapia se enquadra como serviço hospitalar; que, ds informações prestadas pelo contribuinte, não se confirma a sua prestensão de que em 2002, ano em análise, prestasse tais serviços, porque o objeto social não o menciona; o contrato com a Unimed foi assinado em 26/11/2003; os pagamentos recebidos da Unimed em 02/2002 não mencionam o serviço; a Ficha Datasus não confirma a prestação de serviços de quimioterapia; conclui que, à vista do exposto, por julgar improcedente a manifestação de inconformidade; conforme se extrai dos fundamentos da ementa do acórdão prolatado:

- a) *A empresa que presta serviços ambulatoriais de quimioterapia se enquadra como prestadora de serviços hospitalares.*
- b) *Para ser considerada prestadora de serviços ambulatoriais de quimioterapia, a empresa deve provar tal atividade de forma inequívoca, para o período em análise.*
- c) *Correta a não homologação de declaração de compensação por inexistência de direito creditório de recolhimento a maior de IRPJ lucro presumido, se o contribuinte não logra comprovar que fazia jus ao percentual de oito por cento de atividade hospitalar no período.*
- d) *Manifestação de Inconformidade Improcedente; Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada do R. *decisum*, a recorrente acostou recurso voluntário (fls.) combatendo a conclusão da decisão recorrida e, no mérito, repisou os argumentos expendidos na MI, acrescentando que o acórdão de 1º Piso reconheceu a sua atividade como enquadrada na exceção legal e que apenas indeferiu seu pedido por entender não estar confirmado que em 2002 prestasse tais serviços, porque: o objeto social não o menciona; mais, que o contrato com a Unimed foi assinado em 26/11/2003 e que a Ficha Datasus não confirma a prestação de serviços de quimioterapia.

Para fazer frente a tal posição, discorre longamente sobre suas atividades, junta documentos para demonstrar a veracidade e legitimidade do crédito e requer o seu reconhecimento (RV – fls.).

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

## Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

### Das razões recursais

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o voto consignado no Acórdão n.º 1402-004.605, de 12 de março de 2020, paradigma desta decisão.

O Recurso Voluntário é tempestivo, a recorrente está corretamente representada por gestora com poderes e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Não há preliminares.

Passo ao mérito.

A apreciação da lide aponta para três pontos centrais, a saber:

1. se é possível que os contribuintes retifiquem DIPJ e DCTF após a transmissão de PER/DCOMP;
2. se os serviços de Quimioterapia, compreendido na RDC n. 50, de 2002, da ANVISA, como atividade n. 4.11 e se esta, por sua vez, enquadra-se como Serviço de Apoio ao Diagnóstico e Terapia (atribuição 4), nos termos do inciso II do artigo 27 da mencionada Instrução Normativa, aplicando-se-lhe a exceção trazida na letra “a”, do inciso III, do § 1º, do artigo 15, da Lei n.º 9.249/1995 que permite apurar a base de cálculo do IRPJ à alíquota de 8% e não 32;
3. em caso positivo, se a atividade EFETIVAMENTE exercida pela recorrente e sua estrutura física atendem aos preceitos emanados na legislação, nas normas da RFB e nas da ANVISA.

Quanto ao primeiro tópico, pacífica a possibilidade de a contribuinte proceder à retificação de sua DCTF (e DIPJ), mesmo após a apresentação do PER/DCOMP e, com isso, buscar validar possível pedido de homologação anteriormente negado.

Em outro dizer, seria despropositado impedir esse procedimento não só pela lógica jurídica do Direito Administrativo-Tributário que prioriza a chamada “busca da verdade material<sup>1</sup> como pela própria falibilidade humana diante da qual erros ocorrem e podem/devem ser retificados.

---

<sup>1</sup> Sobre o tema, Demetrius Nichele Macei, em sua obra “A Verdade Material no Direito Tributário” – Malheiros Editores – 2013 – pg. 53 – afirma: “a matéria tributária em si, independentemente do âmbito em que a lide entre contribuinte e Fisco seja travada, (...) já é suficiente para que o princípio adotado seja o da busca pela verdade material em todos os casos”.

Igualmente Celso Antonio Bandeira de Mello, recorrendo às lições de Hector Jorge Escola: “no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou

Concretamente, se uma DCTF ou DIPJ foi apresentada com valores indevidos e levou a que um possível direito creditório não fosse reconhecido (pelo equívoco cometido), nada mais natural que se faça a correção e atenda-se à verdade material dos fatos.

Nessa linha, certo que a retificação da DCTF pode, claro, ser empreendida e a retificadora substituirá em todos os seus efeitos a retificada (original), cabendo à recorrente, por força do artigo 373, I, do CPC, justificar e comprovar o motivo da retificação empreendida.

*In casu*, como se verá adiante e pelo que consta dos autos, esta comprovação de fez presente de forma robusta, pelo que deve ser aceita a retificação levada a efeito.

Antes de adentrar à análise dos outros dois pontos referidos no início deste voto (itens “1” e “2”), cabe reproduzir o dispositivo legal que cuida do tema (Lei n.º 9.249/1995):

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)*

*§ 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 n.º 232, de 2004)*

*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 n.º 11.727, de 2008)*

Pois bem, em relação ao segundo ponto em análise, diga-se, se os serviços de Quimioterapia, compreendido na RDC n. 50, de 2002, da ANVISA, como atividade n. 4.11 e se esta, por sua vez, enquadra-se

---

*pelos partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial” (in Curso de Direito Administrativo – 29ª Ed. SP – Malheiros – 2012 – pg. 512).*

Linha em consonância com a jurisprudência da Corte Administrativa Tributária federal: “A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação” (Ac. 103-18789 – 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

como Serviço de Apoio ao Diagnóstico e Terapia (atribuição 4), nos termos do inciso II do artigo 27 da mencionada Instrução Normativa, aplicando-se-lhe a exceção trazida na letra “a”, do inciso III, do § 1º, do artigo 15, da Lei nº 9.249/1995 que permite apurar a base de cálculo do IRPJ à alíquota de 8% e não 32, vejo que a decisão *a quo*, esmiuçou e esgotou a matéria, assentou posição (com a qual concordo e adoto) e concluiu literalmente (Ac. DRJ – fls.):

**32. Da legislação analisada se conclui que a atividade ambulatorial de quimioterapia se enquadra como serviço hospitalar.**

Ou seja, não há mais objeto em análise neste ponto, posto que decidido afirmativamente a favor da tese da defesa, posição, repito, com a qual concordo.

Passo ao terceiro tópico, qual seja, se a atividade EFETIVAMENTE exercida pela recorrente e sua estrutura física atendem aos preceitos emanados na legislação, nas normas da RFB e nas da ANVISA.

A respeito, cabíveis algumas breves considerações.

Em 2002 (ano dos fatos impositivos à contribuinte), a redação do artigo 15, da Lei nº 9.249/1995, simplesmente previa:

*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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)*

*§ 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; (até 31/12/2008)*

Ou seja, a definição era extremamente singela e resumida, o que levou ao aparecimento de inúmeras dúvidas dos contribuintes e, na outra ponta, a que a Receita Federal emanasse atos normativos e soluções de consulta como forma de disciplinar o procedimento.

Por evidente, em face do caráter extremamente abstrato que envolvia a matéria (afinal, como definir “serviços hospitalares” em uma sociedade em franca expansão e avanço na área médica?), mesmo com a tentativa de normatização assumida pela Autoridade Tributária Federal, as dúvidas permaneceram e os lançamentos de ofício por parte da Fiscalização se multiplicaram. Caso destes autos.

Em 2008, a redação original da letra “a” acima referida mudou, sendo mais explícita:

*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)*

A partir daí, buscando perfilar as normas operacionais com a legislação, a RFB baixou Instruções Normativas sobre a matéria, valendo ver, naquilo que interessa, a transcrição da IN (RFB) 1234/2012 na qual, além de se referir explicitamente ao artigo 15, da Lei nº 9.249/1995, impôs entendimento sobre a matéria:

*Art. 30. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que dispõem de estrutura material e de pessoal destinados a atender à internação de pacientes humanos, garantir atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente humano, durante 24 (vinte e quatro) horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.*

*Parágrafo único. São também considerados serviços hospitalares, para fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados pelas pessoas jurídicas:*

*I - prestadoras de serviços pré-hospitalares, na área de urgência, realizados por meio de Unidade de Terapia Intensiva (UTI) móvel instalada em ambulâncias de suporte avançado (Tipo "D") ou em aeronave de suporte médico (Tipo "E"); e*

*II - prestadoras de serviços de emergências médicas, realizados por meio de UTI móvel, instalada em ambulâncias classificadas nos Tipos "A", "B", "C" e "F", que possuam médicos e equipamentos que possibilitem oferecer ao paciente suporte avançado de vida.*

*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.(destaques acrescidos).*

Desse modo, indubitoso que as atividades clínicas de **radioterapia e quimioterapia** inserem-se DENTRO das regras da legislação, ou seja,

**são considerados serviços hospitalares**, cabendo ver se há previsão neste sentido no contrato social da recorrente e se, principalmente, exerceu, DE FATO, esta atividade.

Na decisão *a quo* a conclusão foi no sentido de que (Ac. DRJ – fls.):

*“Das informações prestadas pelo contribuinte, não se confirma a sua pretensão de que em 2002, ano em análise, prestasse tais serviços, porque: o objeto social não o menciona; o contrato com a Unimed foi assinado em 26/11/2003; os pagamentos recebidos da Unimed em 02/2002 não mencionam o serviço; a Ficha Datasus não confirma a prestação de serviços de Quimioterapia”.*

Veja-se o primeiro destaque do voto: *“das informações prestadas pelo contribuinte, não se confirma a sua pretensão de que em 2002, ano em análise, prestasse tais serviços, porque: o objeto social não o menciona”.*

Obrigo-me a discordar da decisão de 1º Piso porque **comprovadamente** a sétima alteração contratual procedida pela contribuinte em seu Contrato Social na data de 03 de abril de 2002 mostra claramente referida atividade.

Veja-se no documento encartado pela recorrente, fragmentos da sétima alteração contratual (fls.):

<b>SOCIEDADE MARINGAENSE DE ONCOLOGIA E IMUNOLOGIA S/C LTDA</b> <b>CNPJ No.80.906.191/0001-94</b> <b>SÉTIMA ALTERAÇÃO DE CONTRATO SOCIAL</b>
de 2.001; resolvem por este instrumento particular de alteração contratual, modificar seu contrato primitivo e alterações posteriores, de acordo com as cláusulas seguintes:
<b>CLÁUSULA PRIMEIRA:</b> O objetivo social que era Clínica de Oncologia e Imunologia e Consultório doravante passa a ser; Clínica de Oncologia, Hematologia e Imunologia para adultos e crianças, consultório - tratamento clínico e quimioterápico e exames diagnósticos.
Maringá, 03 de Abril de 2.002

<b>Registro Civil de Pessoas Jurídicas</b> Av. 15 de Novembro, 331 - sala 1A - F: 222-9463 - Maringá - PR.
Protocolado e Microfilmado sob n.º <b>267684</b>
<b>AVERBADO</b> no Livro A-3, sob n.º <b>27.12.319</b>
Maringá, <b>12 ABR. 2002</b>
ARQUIVO N.º <b>2.324</b>

Com relação aos demais aspectos assumidos pelo voto condutor, penso que os documentos encartados pela defesa (fls.198/270) reforçam seus argumentos e mostram a efetiva realização das atividades elencadas em seu instrumento contratual, a saber:

correspondência recebida da Unimed Maringá para prestação dos serviços (fls.):



Unimed Maringá	Av. Tiradentes, 1008 Centro Comercial Paraná 87013-260 Maringá PR Tel (41) 222-7716	<b>unimed</b> MARINGÁ ISO 9002
-------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------

Maringá, 01 de novembro de 2000.

À  
Sociedade Maringaense de Oncologia

Após reunião entre a Diretoria Executiva e a Auditoria Médica ficou deliberado que, a partir do dia 06/11/2000 a solicitação de Quimioterapia deverá obedecer às seguintes normatizações:

01) A solicitação deverá ser realizada em 02 formulários:

- Guia de prestação de serviços (folha verde);
- Guia de solicitação de Quimioterapia (modelo anexo);

02) Deverá o serviço de Quimioterapia enviar sinopse do prontuário. (para documentação da Unimed);

demonstrativo dos pagamentos efetuados pela Unimed, aqui resumido e com os nomes dos pacientes omitidos (fls.):

Lancto		Data	Historico	Valor Bruto	IRF	Taxa Administ	Valor Líquido
		Declarada			INSS	ISS	Pensão
20587	21/01/2002	Folha = Periodica		35.125,64 C	526,88	0,00	34.598,76

NOTAS PAGAS NO PERIODO

Nota	Atend	Codigo do Usua	Nome do Usuario	Lancto	Tip	Servico	Descricao	Servico	V K	Qtd	Valor Total
------	-------	----------------	-----------------	--------	-----	---------	-----------	---------	-----	-----	-------------

Por fim, releva observar que a recorrente acostou documentos importantes, como folha de pagamentos e registro da contratação de profissionais de outras áreas da saúde, como enfermeiros e farmacêuticos e que mostram a existência de – no mínimo – razoável estrutura empresarial e com caráter hospitalar, muito diferente do que ocorre quando se está meramente diante de um consultório médico com simplesmente uma ou duas atendentes da área administrativa, revelando, neste caso, o aspecto personalíssimo da atividade do profissional (médico).

Então, pelo que se nota nos autos presentes, convenci-me de que se está diante de clínica médica com características de serviços hospitalares.

Muito a propósito, sempre bom lembrar os dizeres do Exm.º. Ministro Castro Meira, do STJ, relator do Recurso Especial (REsp) n.º 1081441, para quem, tais serviços, ***“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”***.

Diga-se, decisão fincada no dito “espírito da lei” que excluiu dos benefícios da tributação sobre a base de cálculo apurada à ordem de 8% (ou 12%, para a CSLL), o montante pertinente a receitas oriundas de simples consultas ou outras atividades administrativas do estabelecimento. Em suma, a base imponible beneficiada com o fator de 8% (ou 12%, para a CSLL) **deve favorecer somente a atividade tipicamente hospitalar desempenhada pela clínica.**

Ainda para o colegiado do STJ, no REsp n.º 1081441, abaixo reproduzido em sua ementa, a redução do tributo, como determina a lei, não deve levar em conta os custos arcados pelo contribuinte, **mas a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, previsto na Constituição:**

**RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA**

**EMBARGANTE : RÊGO BARROS OCULISTAS ASSOCIADOS S/S  
LTDA**

**ADVOGADO : SANDRA MARANGONI E OUTRO(S)**

**EMBARGANTE : FAZENDA NACIONAL**

**ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA  
NACIONAL**

**EMBARGADO : OS MESMOS**

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator):** Tanto a União como a empresa contribuinte interpõem embargos declaratórios contra o acórdão assim ementado:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ART. 15, § 1º, III, "A" DA LEI Nº 9.249/95. RADIOLOGIA, ULTRA-SONOGRAFIA E DIAGNÓSTICO DE IMAGENS. INCLUSÃO NO CONCEITO DE SERVIÇO HOSPITALAR. PRECEDENTE DA EG. PRIMEIRA SEÇÃO.**

1. Acórdão proferido antes do advento das alterações introduzidas pela Lei n.º 11.727, de 2008. O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei n.º 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.

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 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. Precedente da eg. Primeira Seção.

6. No caso, trata-se de entidade que presta serviços médicos de oftalmologia, inclusive serviços ambulatoriais, de clínica, cirúrgicos e de diagnósticos, de emergência ou não. **Não se está diante 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.**

7. A redução da base de cálculo somente deve favorecer a atividade tipicamente hospitalar desempenhada pela recorrente excluídas as simples consultas e atividades de cunho administrativo.

8. Recurso especial provido em parte. (fl. 308)

(Nota - os destaques foram acrescentados pela Impugnante)

Na mesmíssima linha:

**REsp 859574 / RS - 2006/0124092-3**

**Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA**

**Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 23/06/2009 Data da Publicação/Fonte DJe 04/08/2009**

**Ementa**

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ART. 15, § 1º, III, "A" DA LEI Nº 9.249/95. RADIOLOGIA, ULTRASSONOGRAFIA E DIAGNÓSTICO DE IMAGENS. INCLUSÃO NO CONCEITO DE SERVIÇO HOSPITALAR. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO.**

1. Acórdão proferido antes do advento das alterações introduzidas pela Lei nº 11.727, de 2008. 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.

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. Precedente da Primeira Seção.**

6. 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 está diante 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.

7. 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 atividades de cunho administrativo.

8. Recurso especial provido em parte.

#### Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

No eixo destes julgados, a Corte Superior firmou, mais recentemente ainda, posição na qual se obsteu qualquer tentativa de se tributar a receita bruta dos contribuintes à alíquota de 32%, quando presentes as condições que permitem às clínicas especializadas adotar a tributação sobre a base apurada à razão de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL).

A propósito, veja-se a decisão estampada no REsp nº 1116399/BA, Relator Ministro Benedito Gonçalves:

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.116.399 - BA (2009/0006481-0)**

**RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES**

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO : LABORATÓRIO DE ANÁLISES JOÃO PINTO CUNHA  
**S/C LTDA**

ADVOGADO : ISALBERTO ZAVÃO E OUTRO(S)

**EMENTA**

**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.*

#### **ACÓRDÃO**

*Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencido o Sr. Ministro Hamilton Carvalhido, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. A Sra. Ministra Eliana Calmon e os Srs. Ministros Luiz Fux, Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.*

E, finalmente, sob a batuta do artigo 543 – C, do CPC:

**REsp 1267610 / RS 2011/0134396-6**

**Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES  
SEGUNDA TURMA**

**Data do Julgamento 06/10/2011**

**Data da Publicação/Fonte DJe 17/10/2011**

#### **Ementa**

**RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA - IR. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA SERVIÇOS HOSPITALARES. ARTS. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME CRIADO PELO ART. 543-C, CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008 QUE INSTITUÍRAM OS RECURSOS REPRESENTATIVOS DA CONTROVÉRSIA.**

**1. O conceito de "serviços hospitalares" previsto no art. 15, §1º, III, "a", da Lei n. 9.249/95, abrange também serviços não prestados no interior do estabelecimento hospitalar e que não impliquem em manutenção de estrutura para internação de pacientes.**

**2. Desse contexto, devem ser excluídas somente as consultas realizadas por profissionais liberais nos consultórios médicos do estabelecimento hospitalar, devendo a tributação com a base de cálculo reduzida considerar a receita proveniente de cada atividade específica, na forma do § 2º do art. 15, da Lei n. 9.249/95, ao invés da receita bruta total da empresa, a fim de proporcionar essa exclusão.**

**Precedentes: REsp. Nº 951.251 - PR, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.4.2009; REsp. Nº 939.321 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 21.5.2009.**

**3. Tema que também já foi objeto de julgamento pelo regime instituído no art. 543 - C, do CPC, no REsp. n. 1.116.399 - BA, Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 28.10.2009.**

**4. Recurso especial provido.**

**Acórdão**

*Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: "A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, sem destaque."*

*Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.*

*Não participou, justificadamente, do julgamento o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.*

Em suma, a análise dos documentos acostados pela defesa e a evolução da legislação e jurisprudência me permitem externar pensamento de que razão cabe à recorrente.

Por isso e o que mais consta dos autos, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório requerido e homologando as compensações até o limite do referido direito.

É como voto.

## **Conclusão**

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito creditório requerido e homologando as compensações até o limite do referido direito.

(assinado digitalmente)  
Paulo Mateus Ciccone