

RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES : LUÍS ALBERTO SAAVEDRA E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO
RECORRIDO : UROCLIN SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA
ADVOGADO : REGIS LUIS JACQUES BOHRER

EMENTA

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 transmudar 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.

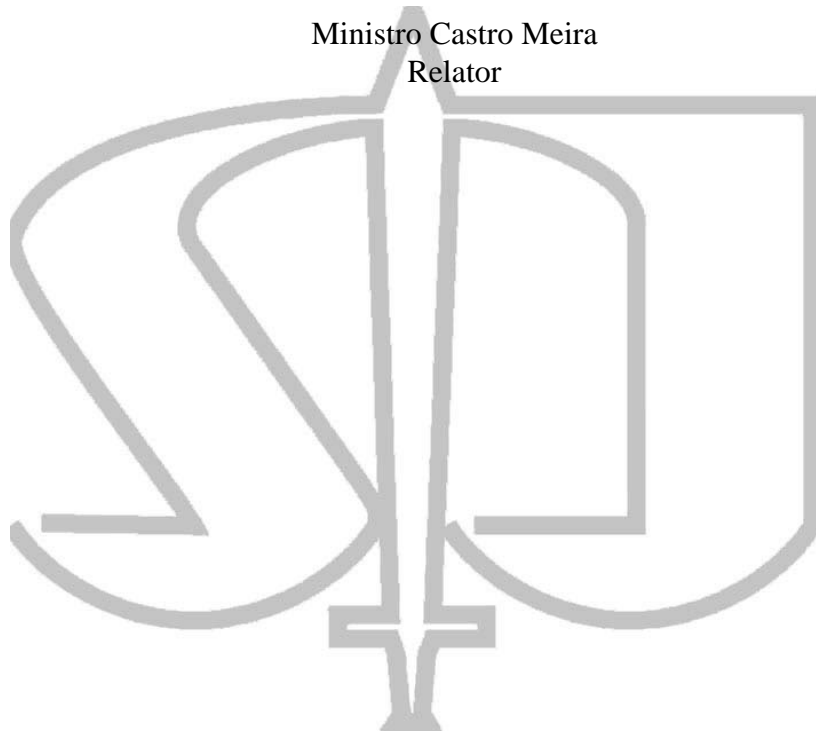
ACÓRDÃO

Superior Tribunal de Justiça

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, com os acréscimos do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins, Eliana Calmon, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 162, § 2º).

Brasília, 22 de abril de 2009(data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator



RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)

RELATOR : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : LUÍS ALBERTO SAAVEDRA E OUTRO(S)
RECORRIDO : UROCLIN SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA
ADVOGADO : REGIS LUIS JACQUES BOHRER

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Cuida-se de recurso especial interposto com base nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DOCUMENTOS SUFICIENTES PARA O JULGAMENTO DO FEITO. LEI N.º 9.249/95. SERVIÇOS DE NATUREZA HOSPITALAR. CSLL. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. IN/SRF Ns. 306/2003, 480/2004 E 539/2005. ILEGALIDADE. COMPENSAÇÃO. VERBA HONORÁRIA.

1. Descabe o julgamento sem análise do mérito por inadequação do procedimento e necessidade de dilação probatória se a impetrante juntou os documentos que entendeu suficientes para comprovar a lesão a seu direito, hipótese em que o julgamento deve ser de mérito.

2. A IN/SRF n.º 539/2005, no propósito de regulamentar o art. 15, inc. III, alínea 'a', da Lei nº 9.249/95, extrapolou os limites que lhe são impostos, ao exigir o cumprimento de requisitos estranhos ao conceito de serviços hospitalares.

3. Não há dúvida de que os serviços prestados pela impetrante devem ser considerados hospitalares.

4. Reconhecido o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos com incidência de correção monetária.

5. Verba honorária fixada em 10% sobre o valor da condenação" (fl. 117).

Opostos embargos de declaração, foram admitidos apenas para excluir a condenação de honorários imposta:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. VERBA HONORÁRIA.

Constatada a existência de erro material no julgado, cabe a exclusão do tópico sobre honorários advocatícios, uma vez que não são cabíveis em sede de mandado de segurança, nos termos das Súmulas 105 do STJ e 512 do STF" (fl. 123).

A recorrente pede a reforma do julgado, alegando ter ocorrido violação dos arts. 15, § 1º, III, “a”, e 20 da Lei 9.249/95, além de dissenso jurisprudencial. Em suma, afirma que a recorrida não faria jus à redução da base de cálculo do IRPJ ao percentual de 8%, tendo em vista não possuir a estrutura física de um hospital, inclusive para a internação de pacientes.

Superior Tribunal de Justiça

Em contra-razões, o recorrido afirma que presta serviço hospitalar e que a IN 539/2005 extrapolou os limites regulamentares, não merecendo reforma o acórdão *a quo* (fls. 143/149).

Admitido o recurso na origem (fl. 151), subiram os autos a esta Corte.

É o relatório.



RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)

EMENTA

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. 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 transmudar 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 resuma 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.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): A matéria encontra-se prequestionada e o dissenso jurisprudencial configurado, pelo que passo a analisar o presente recurso especial.

Ainda que a matéria não seja nova, a Turma acolheu a proposta de submetê-la à apreciação da Primeira Seção por entender que há necessidade de uma revisão de posicionamento

ante as considerações que passarei a expor.

O cerne da questão consiste em definir o alcance da disposição do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95, com 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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005).

§ 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: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares" (grifo nosso).

A decisão da presente controvérsia consiste em definir quais os serviços que são considerados hospitalares para fazer jus ao percentual de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ presumido, ressaltando-se que o acórdão recorrido e o recurso especial são anteriores ao advento da Lei nº 11.727, de 2008.

O tema foi analisado por esta Seção em duas oportunidades no final do último ano, quando do julgamento dos Recursos Especiais 786.569/RS e 832.906/SC, que restaram assim ementados:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CSLL. ART. 15, § 1º, III, A, DA LEI 9.249/95. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. CONSULTA REALIZADAS EM CLÍNICA OFTALMOLÓGICA. NÃO EQUIPARAÇÃO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES.

1. O art. 15, § 1º, III, a, da Lei 9.249/95, que fixa alíquota menor para a tributação de serviços hospitalares em relação aos demais serviços, é norma de isenção parcial, como tal sujeita a interpretação literal (CTN, art. 111, II), que não comporta resultados ampliativos e nem aplicação por analogia.

2. Serviço hospitalar é conceitualmente diferente e mais restrito que serviço médico. Embora representem serviços médicos, não há como entender compreendidas no conceito de serviços hospitalares as consultas médicas realizadas em clínicas oftalmológicas, sob pena de ampliar-se o benefício fiscal mediante interpretação extensiva e analógica.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido" (REsp 786569/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 30.10.2006).

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CLÍNICA RADIOLÓGICA. SERVIÇOS HOSPITALARES. DIFERENCIAÇÃO.

1. A clínica médica que explora serviços de radiologia, ultra-sonografia e ressonância magnética, sem internação de paciente para tratamento, não pode ser considerada como entidade hospitalar para os fins previstos no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.240, de 26.12.1995.

2. Inexistência de dúvida sobre o tipo de serviço prestado pela recorrente.

3. Por entidade hospitalar deve se entender o complexo de atividades exercidas pela pessoa jurídica **que proporcione internamento do paciente** para tratamento de saúde, com a oferta de todos os processos exigidos para prestação de tais serviços ou do especializado.

4. Impossibilidade de se interpretar extensivamente legislação tributária que concede benefício fiscal.

5. Recurso especial não-provido" (REsp 832.906/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.11.2006 – grifo nosso).

Em face dessas decisões, restou fixado, como critério definidor dos contribuintes, que fariam jus à base de cálculo reduzida por possuírem eles uma estrutura física capaz de realizar internação de pacientes.

A princípio, entendeu-se que o benefício fiscal objetivaria favorecer os contribuintes que se submetem a altos custos operacionais em suas atividades. Assim, deveria ser restringido aos estabelecimentos com capacidade de realizar internação de pacientes e que, por isso, arcam com despesas referentes à alimentação, lavanderia e todas as demais relacionadas à hospedagem e sua manutenção.

Esta Seção considerou que, por tratar-se de um benefício fiscal, a interpretação da norma concessiva deveria ser restrita aos hospitais, não sendo possível estendê-lo a outros contribuintes da área de saúde, por tratar-se de exceção à regra geral de imposição tributária.

Malgrado a orientação perfilhada na maioria dos julgados proferidos a partir de então, é possível detectar, pelo menos, dois precedentes em que ambas as Turmas, por unanimidade, reconheceram o direito ao benefício fiscal, mesmo sem a internação de pacientes, como se pode conferir pelas suas respectivas ementas:

Superior Tribunal de Justiça

"TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA – SERVIÇOS HOSPITALARES – ALÍQUOTA REDUZIDA – LEI 9.249/95.

1. As empresas prestadoras de serviços de radiologia, cuja atividade prestada se classifica como 'serviços hospitalares', têm direito à alíquota reduzida do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos da Lei 9.249/95. Precedentes.

2. Recurso especial improvido" (REsp 807.128/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 28.05.07).

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA SOBRE O LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇO DE HEMODIÁLISE. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE ATIVIDADE HOSPITALAR. ALÍQUOTA DE 8%. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto contra acórdão que concedeu segurança que objetivava, em síntese: a apuração do IRPJ, utilizando-se como base do cálculo o percentual de 8% (oito por cento) da receita bruta auferida mensalmente, conforme o permissivo do art. 15, § 1º, III, 'a', da Lei nº 9.249/95 por entender que presta 'serviços hospitalares'.

2. A Lei nº 9.249/95, que dispõe sobre o IRPJ, assevera no seu art. 15 que: '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'.

3. As empresas prestadoras de serviços de hemodiálise enquadram-se na concepção de 'serviços hospitalares' inserta no art. 15, § 1º, III, 'a', segunda parte, da Lei nº 9.249/95, estando sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal a título de IRPJ.

4. Tal atividade só é possível desde que suas instalações sejam realizadas obrigatoriamente junto a um Hospital, ou que equipamentos similares no seu interior existam, tendo em vista envolver procedimentos médicos terapêuticos de alto risco, exigindo recursos emergenciais caso haja alguma intercorrência. São procedimentos que exigem todo um aparato de recursos para a sua execução, inclusive para atendimento de emergências.

5. Para se beneficiar da alíquota diferenciada de 8% para o IRPJ, a pessoa jurídica há de ser enquadrada, conceitualmente, como entidade hospitalar, isto é, expressar estrutura complexa que possibilite, em condições favoráveis, a internação do paciente para tratamento médico.

6. O acórdão *a quo* reconheceu que a recorrida presta serviços médico-hospitalares.

7. Recurso especial conhecido e não-provido" (REsp 898.913/SC, Rel. Min. José Delgado, DJU de 19.04.07).

Em ambos os precedentes, para o deferimento do benefício não se exigiu a internação

Superior Tribunal de Justiça

como pressuposto de que os próprios contribuintes possuíam estrutura física que levaria à exigência de altos custos operacionais. Essa constatação, a meu ver, já seria suficiente para demonstrar a necessidade de que esta matéria fosse novamente submetida à Primeira Seção.

Ainda que não se trate efetivamente de norma isentiva, já que não ocorre a exclusão do pagamento do tributo, mas mera redução na base de cálculo do imposto devido, é certo que as regras de interpretação daquela podem ser aplicáveis ao caso, tendo em vista que o legislador autorizou a dispensa do pagamento em montante mais expressivo se estiver presente a condição prevista na lei.

Entretanto, não se deve perder de vista que o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.274/95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não na pessoa do contribuinte que executa a "prestação de serviços hospitalares". Doutro modo, seria alterar a própria natureza da norma legal, transmutando-se o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo, a fim de concedê-lo apenas aos estabelecimentos hospitalares.

As reflexões a respeito do principal estudo sobre isenção tributária contido na obra Teoria Geral da Isenção Tributária, do Prof. José Souto Maior Borges, conduzem a três conclusões relevantes para o tema em exame:

1. A interpretação, restritiva ou extensiva, não se presta a reduzir ou extrapolar o conteúdo da lei. A atividade do intérprete deve sempre buscar identificar qual a *mens legis* da norma e se essa será a exata medida da aplicação do preceito;
2. Ainda que se entenda válida a regra do art. 111 do CTN, a interpretação literal representa apenas uma forma de iniciar a investigação da norma, não se consubstanciando no único método de hermenêutica possível de ser utilizado;
3. Ao partir-se para a interpretação de uma norma não se deve utilizar métodos apriorísticos, uma vez que isso acaba por condicionar o resultado obtido com a exegese aplicada.

No caso, tenho que a *mens legis* da norma em debate busca, através de um objetivo extrafiscal, minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, não vinculando a prestação desses a determinada qualidade do prestador – capacidade de realizar internação de pacientes –, mas, sim, à natureza da atividade desempenhada.

Essa interpretação teleológica da alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei 9.249/95 já foi antes propugnada pelo Min. Luiz Fux em voto proferido no REsp 673.033/RS, DJ 23.08.2005, no qual, com base na doutrina de Amílcar Araújo Falcão, dispôs:

"*In casu*, a controvérsia a ser dirimida gravita em torno da exegese do referido art. 15, 1º, inciso III, alínea "a", da Lei n.º 9.429/95, para fins de se definir se a atividade desenvolvida pelo instituto recorrido reveste-se do caráter de prestação de serviços, em geral, e portanto sujeito à alíquota do Imposto de Renda de 32% (alínea "a", primeira parte), ou se os serviços de hemodiálise caracterizam-se como médico-hospitalares, que consoante a segunda parte da alínea "a" do preceito discutido, implicitamente, impõe a observância da alíquota prevista em seu *caput* é de 8% sobre a receita bruta mensal.

Lavrando lições inescusáveis, Amílcar Falcão sugeria ao aplicador buscar

Superior Tribunal de Justiça

o alcance da lei através de todos os métodos aplicáveis à ciência jurídica e, *a fortiori*, ao Direito Tributário, com as seguintes passagens:

'Problema diferente é o da analogia, que muitos autores apresentam como processo de interpretação.

Não parecem estar com a razão os que assim pensam.

A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia legis), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia juris), se preenche a lacuna existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração.

Já agora, em homenagem ao princípio da legalidade dos tributos, cabe excluir a aplicação analógica da lei, toda vez que dela resulte a criação de um débito tributário.

A não ser nesse particular, o processo analógico é tão plausível em direito tributário quanto em qualquer outra disciplina, ressalvado, eventualmente, como em todos os demais ramos jurídicos, algum preceito de direito excepcional.

(...)

Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o elemento léxico, como o lógico.

*Investigará, então, o motivo por que foi a lei elaborada (**occasio legis, mens legislatoris**), ou princípios que presidiram à sua elaboração (trabalhos preparatórios e parlamentares), os antecedentes históricos da disciplina legal (estudo histórico), enfim, o seu estudo sistemático, aí compreendida a apreciação do fim visado pela lei e do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence.*

(...)

A interpretação moderna da lei tributária, pois, admite todos os meios e processos consentidos pelos demais ramos do direito.

(...)

Outras vezes, o legislador menciona um conjunto de fatos, circunstâncias ou coisas, entre si aproximadas por um certo número de caracteres comuns, de modo que o todo compõe uma categoria de fatos, circunstâncias, coisas, ou situações. Nesse caso, diz-se que o legislador tributário fez uma enumeração exemplificativa e ao intérprete é dado considerar compreendidas no âmbito da relação encarada outros tantos fatos, circunstâncias, objetos, ou situações que, embora não previstos na lei, se incorporam, ou compreendem na categoria genérica que a enumeração indica.

(...)

*É importante, pois, em cada caso em que surja uma enumeração de fatos geradores, ou de fatos ou circunstâncias de alguma forma relevantes para a tributação (elaboração de lançamento com base em fatos ou dados indiciários, *verbi gratia*), verificar se a intenção do legislador foi indicar hipóteses exclusivas, isto é, se foi a de fazer uma enumeração taxativa, ou a de fazê-la em caráter meramente exemplificativo.*

O critério mais seguro, para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a enumeração é menos ampla e os fatos ou circunstâncias deixam sobressair

Superior Tribunal de Justiça

caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum.

Em qualquer um dos casos, porém, como já acentuamos, o intérprete não faz mais do que revelar ou declarar a vontade da lei, por um exame conjugado do seu elemento léxico e do seu elemento lógico.' (Amílcar Falcão. Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 65-71)

É cediço que as normas tributárias admitem interpretação analógica, bem como teleológica, por isso que, tributando a lei os "serviços em geral" e excluindo os médico-hospitalares, torna estreme de dúvida que toda e qualquer atividade médica, pessoal ou instrumental em prol da saúde humana, está encartada no favor fiscal da redução de alíquota."

Ainda que faça ressalva à amplitude da conclusão adotada, não há dúvida de que a norma legal em exame não teve em mira os custos do contribuinte, mas a natureza do serviço – essencial à população –, considerado direito fundamental, que é a saúde, previsto na Carta Magna nestes termos:

"Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

(...)

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado."

A definição do Imposto de Renda como tributo direto e de natureza preponderantemente fiscal não impede que o legislador dele se utilize para buscar uma finalidade extrafiscal, prática rotineira para a realização da política de incentivo a atividades setoriais (Sudene, Sudam, etc). Aliás, todo imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado com propósito que não se resuma à mera arrecadação de recursos para o cofre do Estado.

Quanto à extrafiscalidade da tributação, destaca-se a lição de Alfredo Augusto Becker, que bem evidencia estar ela presente em todos os tributos:

"O que no passado ocorreu, foi a prevalência absoluta da tributação simplesmente fiscal, ante uma tímida e esporádica tributação extrafiscal quase sempre exercida de um modo inconsciente ou rudimentar.

Neste ponto germinal da metamorfose jurídica dos tributos, a transfiguração que ocorre é, em síntese, a seguinte: na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre - agora de um modo consciente e desejado - na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do

Superior Tribunal de Justiça

orçamento cíclico" (Becker, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 2002. Pág. 597).

Repensando o tema, verifico que a interpretação dada pela Primeira Seção restou atrelada à aplicação prévia e exclusiva do art. 111, II, do CTN, deixando em plano secundário o real propósito da lei, ao adotar a exegese de que a norma seria voltada àqueles contribuintes que tivessem maiores custos no desenvolvimento de sua atividade por serem dotados de uma estrutura física capaz de realizar a internação de pacientes.

Não se atentou para o escopo extrafiscal da norma, uma vez que o reconhecimento de que a tributação do imposto de renda seria menor para os contribuintes que arcaram com maior custo não implica necessariamente reconhecer a função extrafiscal do benefício, já que essa espécie tributária, por sua própria sistemática de deduções da base de cálculo, visa cobrar menos daqueles que menor lucro tiverem alcançado no período-base.

A verdadeira função extrafiscal dos tributos é aquela que visa estimular ou reprimir comportamentos que estejam relacionados a valores eleitos pelo legislador como fundamentais à sociedade.

O benefício em comento foi concedido de forma objetiva, visou reduzir a carga tributária em função do fato tributado, qual seja, a renda decorrente da "prestação de serviços hospitalares". Cabe aqui melhor aprofundar o caráter objetivo do benefício fiscal. Mais uma vez, sirvo-me da lição do Professor Souto Maior Borges:

"A isenção objetiva, como o nome está a indicar, exclui o âmbito material da tributação, o aspecto objetivo do fato gerador (hipótese de incidência). Em virtude da regra de isenção objetiva, fatos geradores que, se inexistisse o preceito isentivo, estariam dentro do campo de incidência do tributo, dele são excluídos.

Com efeito, nessa hipótese, a isenção relaciona-se com o elemento objetivo do fato gerador. Por meio da regra jurídica que isenta é retirado do campo de incidência do tributo algum bem, abstraindo-se considerações de ordem pessoal. Isento fica esse bem, posto que, decorrendo a obrigação tributária de uma relação eminentemente pessoal, o beneficiário da isenção objetiva, em última análise, seja uma determinada pessoa" (Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., Malheiros Editores: São Paulo, 2001. Pág. 258).

Se a intenção do legislador – que, não se deve esquecer, representa a vontade popular – fosse beneficiar determinados contribuintes em face de suas características particulares, concedendo, assim, uma isenção subjetiva, a regra deveria referir-se a esses sujeitos, e não ao serviço por eles prestado.

Dessa forma, não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

Afastada a premissa de que esse benefício fiscal não foi concedido de forma subjetiva, mas objetiva, em razão do serviço prestado, desfaz-se a idéia de que o fim buscado pela norma foi concedê-lo aos contribuintes que, por realizarem internação de pacientes, suportam altos custos

Superior Tribunal de Justiça

operacionais.

Deve-se considerar que a própria Secretaria da Receita Federal, ao examinar o dispositivo, não condiciona o reconhecimento do benefício à internação de pacientes, circunstância que não pode ser ignorada pelo Poder Judiciário.

A Receita Federal tem reconhecido o direito à base de cálculo reduzida do IRPJ a prestadores de serviços hospitalares, mesmo que esses não possuam estrutura física para realizar internação de pacientes.

Nesse sentido, cito os seguintes precedentes administrativos, que reconhecem a redução para laboratório de análise clínica, instituto de hematologia, clínica de hemodiálise, de diagnóstico por imagem, mesmo sem que tais contribuintes realizem internação de pacientes:

"Número do Recurso: 147511
Câmara: PRIMEIRA CÂMARA
Número do Processo: 10530.001004/2003-21
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRPJ
Recorrente: CLÍNICA SENHOR DO BOMFIM LTDA.

Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Data da Sessão: 22/09/2006 00:00:00

Relator: Sandra Maria Faroni

Decisão: Acórdão 101-95766

Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Paulo Roberto Cortez e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

Ementa: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE HEMODIÁLISE – NATUREZA HOSPITALAR – ALÍQUOTA DE 8% SOBRE A RECEITA BRUTA MENSAL. **Não importa o local em que o serviço é prestado para que sua natureza seja considerada hospitalar, mas tão somente a essência intrínseca da prestação, qual seja, dar amparo à saúde humana.** Considerando-se a complexidade que envolve a prestação de serviço de hemodiálise, que exige pessoal especializado, espaço físico adequado, equipamentos sofisticados e rotinas procedimentais específicas, o mesmo pode ser enquadrado como 'serviços hospitalares', devendo-lhe ser aplicada a alíquota reduzida de 8% para fins de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica" (grifo nosso).

"Número do Recurso: 123101
Câmara: SÉTIMA CÂMARA
Número do Processo: 10530.000919/98-82
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Superior Tribunal de Justiça

Matéria: IRPJ

Recorrente: INSTITUTO DE HEMATOLOGIA E HEMOTERAPIA LTDA.
Recorrida/Interessado: DRJ-SALVADOR/BA Data da Sessão: 14/04/2005 00:00:00

Relator: Nilton Pess

Decisão: Acórdão 107-08062

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso

Inteiro Teor do Acórdão - ac107-08.062 123101.pdf

Ementa: SERVIÇOS HOSPITALARES - COEFICIENTES PARA APURAÇÃO DE LUCRO PRESUMIDO – Demonstrado que a prestação de serviços por estabelecimentos de assistência à saúde, se enquadrem dentre as atividades compreendidas como serviços hospitalares, cabível a aplicação do coeficiente de 8%, para fins de apuração de lucro presumido.

Trecho do inteiro teor:

'Portanto, a existência de um estabelecimento de saúde, que desenvolva as atividades características de prestação de serviços hospitalares, possuindo estrutura física condizente com a de um hospital, prestando serviços no tratamento de doenças, dispondo de atendimento a casos de urgência, ou não, incluindo serviços de enfermagem, **muito embora como no caso presente, caracterizando-se como 'hospital-dia', sem pernoite, reúne as condições para enquadramento na utilização da alíquota de 8% "** (grifo nosso).

"Número do Recurso: 146181

Câmara: QUINTA CÂMARA

Número do Processo: 10665.000878/2004-17

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: LABORATÓRIO DIVINÓPOLIS LTDA.

Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão: 08/12/2005 00:00:00

Relator: Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva

Decisão: Acórdão 105-15473

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa: SERVIÇOS HOSPITALARES - LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS - LUCRO PRESUMIDO - Para fins de definição dos percentuais de presunção a serem utilizados na apuração da base de cálculo do IRPJ, **constitui prestação de serviços hospitalares a atividade de laboratório de análises clínicas, desde que estejam presentes os elementos necessários para que a pessoa jurídica possa ser qualificada como sociedade empresária, ainda que o registro de seu contrato social não atenda aos requisitos formais impostos pela legislação**

Superior Tribunal de Justiça

comercial.

Recurso voluntário provido" (grifo nosso).

"Número do Recurso: 146187

Câmara: QUINTA CÂMARA

Número do Processo: 10665.000486/2004-58

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: LABORATÓRIO DIVINÓPOLIS LTDA.

Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão: 07/12/2005 00:00:00

Relator: Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva

Decisão: Acórdão 105-15453

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa: SERVIÇOS HOSPITALARES. LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS. LUCRO PRESUMIDO. **Para fins de definição dos percentuais de presunção a serem utilizados na apuração da base de cálculo do IRPJ, constitui prestação de serviços hospitalares a atividade de laboratório de análises clínicas, desde que estejam presentes os elementos necessários para que a pessoa jurídica possa ser qualificada como sociedade empresária, ainda que o registro de seu contrato social não atenda aos requisitos formais impostos pela legislação comercial.**

Recurso Voluntário Provido" (grifo nosso).

"Número do Recurso: 140100

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10680.014258/2002-13

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: CLÍNICA SANTO ANTONIO S/C LTDA.

Recorrida/Interessado: 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão: 10/08/2005 00:00:00

Relator: Orlando José Gonçalves Bueno

Decisão: Acórdão 101-95117

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa: LUCRO PRESUMIDO – SERVIÇOS DE HEMODIÁLISE – ALÍQUOTA APLICÁVEL – LEI Nº 9.249/95 – CONTEXTO FÁTICO – ATIVIDADE HOSPITALAR – A interpretação do julgador deve se vincular a lei, e

Superior Tribunal de Justiça

para proceder a aplicação consentânea ao Direito deve considerar todos os fatos da realidade operacional da atividade desenvolvida pela contribuinte. **Em face disso, os serviços prestados de hemodiálise, considerando a estrutura funcional, e demais condições operacionais, que compõem o caráter empresarial da prestação, não se confundem com uma mera prestação de serviços de profissão regulamentada, mas sim e propriamente, no caso concreto, com verdadeira prestação de serviços hospitalares.** Assim, tal enquadramento quanto a alíquota aplicável no regime de tributação de lucro presumido, se insere na exceção prevista no art. 15, §1º, inciso III, alínea 'a' da Lei nº 9.249/95. Recurso provido" (grifo nosso).

"Número do Recurso: 140187

Câmara: OITAVA CÂMARA

Número do Processo: 13606.000212/2002-90

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: NÚCLEO DE IMAGEM DIAGNÓSTICOS S/C LTDA.

Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Data da Sessão: 14/04/2005 00:00:00

Relator: Luiz Alberto Cava Maceira

Decisão: Acórdão 108-08280

Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir o coeficiente da base de cálculo do imposto para 8% (oito por cento) sobre receitas com serviços de diagnósticos radiológicos, vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira (Relator) e Margil Mourão Gil Nunes, que também afastavam a exigência do item 2 do auto de infração, sendo designada a Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro para redigir o voto vencedor referente a este item 2 do auto de infração. Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto.

Ementa: IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - PERCENTUAIS - **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM - A mencionada prestação de serviços por se enquadrar dentre as atividades compreendidas nas atribuições de atendimento a pacientes externos e internos em ações de apoio à recuperação da saúde, poderão ser enquadradas como serviços hospitalares, podendo-lhes ser aplicado o percentual de 8% para fins de determinação do lucro presumido, conforme estabelecido pela IN-SRF nº 306/2003"** (grifo nosso).

Evidentemente, não se quer dizer com isso que a interpretação a ser conferida pelo STJ à lei federal deva pautar-se por aquela conferida por um órgão do executivo. Todavia, não pode o Judiciário interpretar a lei em dissonância com aquilo que efetivamente ocorre no mundo dos fatos. Não é justo admitir-se uma jurisprudência do STJ mais gravosa ao contribuinte do que a própria orientação administrativa da SRF, que também serve como um dos elementos de investigação para determinar o verdadeiro conteúdo da norma.

Superior Tribunal de Justiça

É de se registrar que a interpretação dada pela Receita Federal à norma tributária em muito se aproxima de uma interpretação autêntica. Esse órgão especializado da Administração não só é destinatário da lei, como também participa das tratativas da sua elaboração. Certamente, ao editar atos regulamentares, a SRF leva em consideração a finalidade objetivada com a edição da lei, circunstância que não pode ser desprezada pelo Judiciário.

Cabe, pois, analisar as normas editadas pela SRF sobre a matéria.

Em um primeiro momento, desde a edição da Lei 9.249/95 até o ano de 2003, não foram baixados atos normativos para especificar o que a Administração entenderia por serviços hospitalares e, de fato, neste período, estava a Procuradoria da Fazenda Nacional autorizada a ter maior liberdade sobre qual o conteúdo da expressão "serviços hospitalares".

Em 12 de março de 2003, foi editada a Instrução Normativa nº 306/2003, que trouxe as seguintes disposições:

"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:

I - realização de ações básicas de saúde, compreendendo as seguintes atividades:

a) ações individuais ou coletivas de prevenção à saúde tais como: imunizações, primeiro atendimento, controle de doenças transmissíveis, visita domiciliar, coleta de material para exames, etc.;

b) vigilância epidemiológica por meio de coleta e análise sistemática de dados, investigação epidemiológica, informação sobre doenças, etc.;

c) ações de educação para a saúde, mediante palestras, demonstrações e treinamento *in loco*, campanhas, etc.;

d) orientar as ações em saneamento básico por meio de instalação e manutenção de melhorias sanitárias domiciliares relacionadas com água, dejetos e lixo;

e) vigilância nutricional por meio das atividades continuadas e rotineiras de observação, coleta e análise de dados e disseminação da informação referente ao estado nutricional, desde a ingestão de alimentos à sua utilização biológica;

f) vigilância sanitária, por meio de fiscalização e controle que garantam a qualidade aos produtos, serviços e do meio ambiente.

II - prestação de atendimento eletivo de assistência à saúde em regime ambulatorial, compreendendo as seguintes atividades:

a) recepcionar, registrar e fazer marcação de consultas;

b) realizar procedimentos de enfermagem;

c) proceder a consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;

d) recepcionar, transferir e preparar pacientes;

e) assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar

Superior Tribunal de Justiça

procedimentos anestésicos nos pacientes;

f) executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;

g) emitir relatórios médico e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;

h) proporcionar cuidados pós-anestésicos;

i) garantir o apoio diagnóstico necessário.

III - prestação de atendimento imediato de assistência à saúde, compreendendo as seguintes atividades:

a) nos casos sem risco de vida (urgência de baixa e média complexidade):

triagem para os atendimentos;

prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;

fazer higienização do paciente;

realizar procedimentos de enfermagem;

realizar atendimentos e procedimentos de urgência;

prestar apoio diagnóstico e terapêutico por 24 hs;

manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

b) nos casos com risco de vida (emergência) e nos casos sem risco (urgência de alta complexidade):

prestar o primeiro atendimento ao paciente;

prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;

fazer higienização do paciente;

realizar procedimentos de enfermagem;

realizar atendimentos e procedimentos de urgência;

prestar apoio diagnóstico e terapia por 24 horas;

manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

IV - prestação de atendimento de assistência a saúde em regime de internação, compreendendo as seguintes atividades:

a. internação de pacientes adultos e infantis:

proporcionar condições de internar pacientes, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, patologia, sexo e intensividade de cuidados;

executar e registrar a assistência médica diária;

executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;

prestar assistência nutricional e distribuir alimentação a pacientes (em locais específicos ou no leito) e a acompanhante (quando for o caso);

prestar assistência psicológica e social;

realizar atividades de recreação infantil e de terapia ocupacional;

prestar assistência pedagógica infantil (de 1ª grau) quando o período de internação for superior a 30 dias.

b. internação de recém-nascido até 28 dias:

1. proporcionar condições de internar recém-nascidos normais patológicos, prematuros e externos que necessitam de observação;

2. executar e registrar a assistência médica diária;

3. executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;

4. prestar assistência nutricional e dar alimentação aos recém-nascidos;

5. executar o controle de entrada e saída de recém-nascido.

c. internação de pacientes em regime de terapia intensiva:

Superior Tribunal de Justiça

1. proporcionar condições de internar pacientes críticos, em ambientes individuais e coletivos, conforme grau de risco (intensiva ou semi-intensiva), faixa etária, patologia e requisitos de privacidade;
2. executar e registrar assistência médica intensiva;
3. executar e registrar assistência de enfermagem intensiva;
4. prestar apoio diagnóstico laboratorial, de imagens e terapêutico durante 24 horas;
5. manter condições de monitoramento e assistência respiratória 24 horas;
6. prestar assistência nutricional e distribuir alimentação aos pacientes;
7. manter pacientes com morte cerebral, nas condições de permitir a retirada de órgãos para transplante, quando consentida.

d. internação de pacientes queimados:

1. proporcionar condições de internar pacientes com queimaduras graves, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, sexo e grau de queimadura;
2. executar e registrar a assistência médica ininterrupta;
3. executar e registrar a assistência de enfermagem ininterrupta;
4. dar banhos com fins terapêuticos nos pacientes;
5. assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos executar procedimentos anestésicos;
6. prestar apoio terapêutico cirúrgicos, como rotina de tratamento (vide alínea f, inciso V);
7. prestar apoio diagnóstico laboratorial e de imagem ininterrupto;
8. manter condições de monitoramento e assistência respiratória ininterrupta;
9. prestar assistência nutricional de alimentação e de hidratação dos pacientes;
10. prestar apoio terapêutico de reabilitação fisioterápica aos pacientes.

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

- patologia clínica;
- imagenologia;
- métodos gráficos;
- anatomia patológica;
- desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;
- realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como:
 - A. recepcionar e transferir pacientes;
 - B. assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos nos pacientes;
 - C. executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina;
 - D. emitir relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;
 - E. proporcionar cuidados pós-anestésicos;
 - F. garantir o apoio diagnóstico necessário.
- g. realização de partos normais e cirúrgicos;
- h. desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos;
- i. desenvolvimento de atividades hemoterápicas;

Superior Tribunal de Justiça

j. desenvolvimento de atividades de radioterapia;
k. desenvolvimento de atividades de quimioterapia;
l. desenvolvimento de atividades de diálise;
m. desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano" (grifo nosso).

Nessa primeira regulamentação, não houve nenhuma referência à internação de pacientes como condição para fazer jus ao benefício. Nos termos da lei, a IN 306/2003 limitou-se a focar a análise do benefício a partir, primordialmente, da natureza dos serviços prestados, e não das características dos contribuintes que os realizam.

No entanto, em 15 de dezembro de 2004, foi editada a IN 480, que revogou a norma precedente, passando a exigir-se, para a configuração da prestação de um "serviço hospitalar", que o contribuinte tivesse, ao menos, cinco leitos para a internação de pacientes:

"Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes, que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

§ 2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 – Atividades de Atendimento Hospitalar.

§ 3º São considerados pagamentos de serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, àqueles efetuados às pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços 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"); e

II - prestadoras de serviços 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."

Ora, o excesso é evidente. Como visto, o benefício instituído pela Lei 9.249/95 teve em consideração o serviço prestado. A IN 480/2004, a pretexto de regulamentá-la, deixou em segundo plano as atividades a serem realizadas e preocupou-se em estabelecer condições a serem preenchidas pelos contribuintes.

Por último, em 25 de abril de 2005, foi editada a IN 539/2005, atualmente em vigor, a qual fez uma mescla entre as regulamentações previstas nas IN's 306/2003 e 480/2004. Quanto aos

Superior Tribunal de Justiça

serviços a serem executados, foram elencados de forma elastecida, abarcando uma gama de atividades, à semelhança da IN 306. Entretanto, exigiu-se que a realização dessas atividades fosse feita por contribuinte que possuísse estrutura física capaz de internar pacientes:

"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" (grifo nosso).

Esse é o panorama atual das normas complementares. Ainda que a recorrente argumente ser necessário que o contribuinte proceda à internação de pacientes, a norma regulamentadora por ela expedida administrativamente não faz essa exigência para todos os serviços que elenca, como por exemplo, para os serviços de UTI-móvel (§ 2º), o que por si só já contradiz o argumento da Procuradoria de que o conteúdo da Lei 9.249/95 seria favorecer os contribuintes que possuam elevados custos operacionais em razão de realizarem internação de pacientes.

Em outros processos, tem argumentado a recorrente que os serviços considerados hospitalares nas IN's acima transcritas se referem apenas ao recolhimento do IR-Fonte quando da prestação de serviços para entes da Administração Federal, nos termos do art. 32 da IN 480/2004:

Superior Tribunal de Justiça

"Art. 32. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

I - alcançam somente a retenção na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, realizada para fins de atendimento ao estabelecido nos arts. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, e 34 da Lei nº 10.833, de 2003;

II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do art 1º, e aos serviços hospitalares, de que trata o art. 27."

Não procede tal argumento. 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. Ademais, não é aceitável a distinção pretendida pelo Fisco, ao considerar determinadas pessoas prestadoras de serviços hospitalares para fins de recolhimento do IR-Fonte e não admiti-las para efeitos de tributação do IRPJ pelo lucro presumido. Tal construção possibilitaria autorizar ao Fisco escolher livremente a qualificação dos contribuintes para cada tipo de tributo e para cada forma de recolhimento e, com isso, ser-lhe-ia dado sempre alterar a matéria tributável como se legislador fosse.

Impende, ainda, observar que, não obstante o contido nas instruções normativas, o Conselho de Contribuintes da SRF não deixou de proferir decisões favoráveis aos contribuintes que não realizam internação de pacientes. Nesse sentido, destaco recente decisão do último mês de junho na qual um prestador de serviços de hematologia e hemoterapia teve o benefício concedido, à unanimidade, mesmo sem ter sido exigida prova da presença de uma estrutura física para realizar a internação de pacientes:

"Número do Recurso: 154789

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10530.002437/2003-02

Tipo do Recurso: DE OFÍCIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: 1ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Recorrida/Interessado: INSTITUTO DE HEMATOLOGIA E HEMOTERAPIA LTDA

Data da Sessão: 14/06/2007 00:00:00

Relator: Leonardo de Andrade Couto

Decisão: Acórdão 103-23075

Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso 'ex officio'.

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. Demonstrado nos autos que o sujeito passivo exerce atividades definidas na legislação como serviços hospitalares,

Superior Tribunal de Justiça

cabível a apuração do lucro presumido com percentual de 8%. Publicado no D.O.U. nº 143 de 26/07/2007".

Destaca-se trecho do inteiro teor da decisão:

"A autoridade lançadora decidiu pela aplicação da alíquota de 32% com vistas à apuração do lucro presumido, por entender que o sujeito passivo não prestaria serviços hospitalares, mas sim prestação de serviços para hospitais, tendo em vista que não haveria internação.

.....
Por fim, a decisão recorrida transcreve norma da Receita Federal do Brasil que especifica as atividades que seriam consideradas como serviços hospitalares, para efeito de aplicação do art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei nº 9.249/95. No texto legal não é mencionada especificamente a internação, mas sim que as pessoas jurídicas sejam diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde e possuam estrutura física condizente para execução de uma das atividades relacionadas em Ato do Ministério da Saúde e arroladas na mencionada norma.

Como bem destacou a decisão recorrida, dentre essas atividades estão elencadas as exercidas pela interessada.

Pelo exposto, entendo que não há reparo ao Acórdão recorrido motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso *ex-officio*."

Ressalte-se que o posicionamento oficial da própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional se acha consignado no Parecer PGFN/CAT nº 112/2006 – aprovado em 18.01.2006 –, que admite a concessão do benefício a outros prestadores de serviço de saúde que não os hospitais. Nele se esclarece que sua edição teve por objetivo unificar o entendimento jurídico no âmbito da Administração e pôr fim ao conflito de posicionamentos existente entre a SRF e a PGFN.

Transcrevem-se os trechos elucidativos da peça elaborada pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

"O Parecer PGFN/CAT nº 1466/2004 explicitou entendimento desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em terna de alcance de tributação em face de estabelecimentos hospitalares e clínicas médicas. Entendeu-se pela impossibilidade de utilização de alíquotas e percentuais de serviços hospitalares por parte de laboratórios de análises clínicas, clínicas de ortopedia, traumatologia, radiológicas e demais serviços que, no sentir do referido parecer, não se configuravam como hospitais. Como âncora interpretativa o parecer citado centrava-se na vedação de utilização de recursos exegéticos analógicos. Aprovado e divulgado, o parecer suscitou dúvidas na sua aplicabilidade, dado que, em princípio, havia entendimento diverso da Secretaria da Receita Federal, que acena com a possibilidade de utilização da benesse fiscal por parte de prestadores de serviços de saúde, que não necessariamente hospitais. É o *quantum sufficit* da querela que se desenhava.

Ato contínuo, como desdobramento desta eventual antinomia, institucional, a Senhora Coordenadora-Geral responsável por esta projeção, confeccionou e encaminhou a Nota PGFN/CAT nº 825/2004, historiando o fato, suscitando

Superior Tribunal de Justiça

manifestação de quem de obrigação e de direito, *sugerindo a oitiva da mencionada Secretaria, considerando a necessária harmonia que deve nortear o entendimento de dois órgãos na cobrança de tributos federais e na interpretação das respectivas normas*. Corno pano de fundo, entendimento desta Coordenação-Geral, no sentido de alinhamento e convergência, qualificando harmonia institucional, em favor da Administração, e em prol da segurança dos administrados. Para tal, há reserva normativa de ação, centrado no princípio da autotutela, porque *a Administração Pública está obrigada a policiar, em relação ao mérito e à legalidade, os atos administrativos que pratica (..) cabe-lhe, assim, retirar do ordenamento jurídico os atos inconvenientes e inoportunos e os ilegítimos*. **Assim, se evidenciado entendimento inadequado por parte desta Coordenação-Geral, e parece ser o caso, necessário é a revogação do parecer. E trata-se da circunstância presente.**

Resumidamente, a Nota Técnica Cosit n° 38, de 2005, faz menção ao Parecer Normativo CST n° 36, de 30 de maio de 1977, que explicitava entendimento extensivo ao conceito de hospital, envolvendo despesas com tratamento e recuperação de pacientes, durante o período de internação em hospital ou casa de saúde, bem como *despesas efetuadas com enfermeiros, massagistas e demais profissionais cujos serviços, em razão do estado físico ou mental dos paciente, se manifestem necessários*. Também, nos termos da referida nota, havia vínculo interpretativo com a Portaria GM n° 30, de 11 de fevereiro de 1977, do Ministério da Saúde. E anotou-se que *(..) as decisões no âmbito da SRF vinham se pautando no conceito de que os serviços hospitalares são todos aqueles que objetivam diretamente a recuperação do paciente, durante o período de internação em hospital ou casa de saúde, por meio de tratamento adequado e necessário, agregando toda a gama de serviços e profissionais relacionados com o objetivo final (..)*.

A Nota Cosit n° 38, de 2005, justificou os novos contornos infralegais, explicitando que *(..) a alteração procedida pela SRF teve o condão de adequar a norma tributária à realidade do mercado de serviços de saúde, haja vista que grande parte do faturamento dos hospitais se deve ao atendimento externo de pacientes, quer seja por meio de consultas ou através da realização de exames laboratoriais e radiológicos, visto que admitir que a prestação do mesmo serviço seja tributada de forma diversa, apenas porque o estabelecimento de saúde é um hospital, nada obstante o dispositivo legal referir-se a serviços hospitalares, é dar tratamento diferenciado a contribuintes que realizam as mesmas atividades em flagrante ofensa ao princípio da isonomia tributária*.

O Parecer PGFN/CAT n° 1446/2004 baseou-se em decisões então pretéritas, que se proferiam em âmbito dos Conselhos de Contribuintes. O processo relatado por Tânia Koetz Moreira é de 10 de maio de 2000. O processo relatado por Márcia Maria Loria Meira é de 21 de fevereiro de 2001. O processo relatado por Natanael Martins é de 18 de outubro de 2001. Eram os precedentes com os quais se contava, à época da confecção do parecer que aqui se problematiza, e que sustentavam a tese da União.

Entendimento distinto, no entanto, e bem entendido, já se manifestava, com reticências, *por fás e por nelas*, isto é, de qualquer modo, e de forma incontida. Assim, no Recurso n° 132561, da 33ª Câmara, lavrou-se o acórdão 103-21278, dando conta de que *as clínicas radiológicas, diferentemente das clínicas de*

Superior Tribunal de Justiça

prestação de serviços médicos, dada a complexidade dos exames prestados, tem características de serviços hospitalares, inclusive relativamente ao custo dos serviços oferecidos e, portanto, tem a base de cálculo do lucro presumido ao coeficiente de 8%.

Outro julgado, da 7ª Câmara, lavrado em 13 de agosto de 2003, e tombado no Acórdão 107-07267, especificou que *para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda apurado pelo lucro presumido, deverá ser aplicado o coeficiente de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta da atividade.* A tendência, ao que consta, se reverte em favor de tese indicativa de interpretação mais ampla de serviços hospitalares, a exemplo de julgado da 8ª Câmara, no Acórdão 108-08354, a propósito de fixação de alíquotas de imposto de renda, em âmbito de UTI móvel.

Persistir-se em interpretação literal, embora juridicamente adequada e analiticamente correta, como indicado no Parecer PGFN/CA T nº 1466/2004, **pode consubstanciar quixotesca posição contrariada pela própria Secretaria da Receita Federal**, e condimentada por caudalosa produção pretoriana. Neste sentido, a jurisprudência é mais que um conselho, embora seja menos do que uma ordem, e a pragmática recomenda que seja seguida, bem como o modelo jurídico determina que seja respeitada.

De tal modo, propõe-se a revogação do Parecer PGFN/CA T nº 1446/2004, como adequada medida de autotutela, adotando-se entendimento já externado pela Secretaria da Receita Federal, especialmente pela Nota Cosit nº 38, de 2005, com referencial em interpretações do Superior Tribunal de Justiça, todas aqui declinadas, *de modo que se adote o conceito de serviço hospitalar com base na natureza do serviço desenvolvido pelo estabelecimento assistencial de saúde.* Propõe-se a divulgação do presente parecer a todas as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a par de encaminhamento à Secretaria da Receita Federal" (grifo nosso).

Essas considerações não se prestam para determinar a interpretação que deve ser dada à lei pelo STJ. Tais fatos, entretanto, comprovam o equívoco em denegar benefício que a própria Administração vem reconhecendo.

Assim, tendo em vista que a Lei 9.249/95 não fez nenhuma exigência referente ao contribuinte que presta serviços hospitalares, não pode ato infralegal passar a exigí-lo. A pretexto de realizar-se uma interpretação restritiva da norma, não se pode transformar o benefício em subjetivo quando foi instituído em termos objetivos.

Em conclusão, por serviços hospitalares compreendem-se aqueles que estão relacionados às atividades desenvolvidas nos hospitais, ligados diretamente à promoção da saúde, podendo ser prestados no interior do estabelecimento hospitalar, mas não havendo esta obrigatoriedade. Deve-se, por certo, excluir do benefício simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais consubstanciadas em consultas médicas, já que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos.

Por fim, ressalte-se que todos os argumentos acima delineados são também aplicáveis à tributação da CSLL, já que a opção legislativa inserta no art. 20 da Lei 9.249/95 – dispositivo que juntamente com o art. 15, § 1º, III, "a" foi tido por violado pela recorrente – adotou para a tributação dessa contribuição a mesma sistemática determinada para o imposto de renda:

Superior Tribunal de Justiça

"Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se **refere o inciso III do § 1º do art. 15**, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento" (grifo nosso).

As contribuições, da mesma forma que os tributos em geral, também podem ter sua tributação baseada em finalidade extrafiscal.

Com esta exegese, não está excluído por completo o aspecto referente aos custos dos contribuintes, uma vez que, para que esses efetivamente prestem serviços hospitalares, necessitam possuir um suporte material e humano específico – instrumentos necessários à elaboração de diagnósticos e intervenções cirúrgicas, bem como profissionais especializados para sua utilização, sendo tal aparato diverso e mais oneroso do que aquele relacionado com a simples prestação de consultas médicas.

Dessa forma, duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por contribuinte que no desenvolvimento de sua atividade possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico, sem, contudo, decorrerem esses custos necessariamente da internação de pacientes.

De qualquer modo, as atividades que sejam consideradas serviços hospitalares para efeitos da tributação aqui tratada não se identificarão necessariamente com o que venha a ser dito pela Receita Federal em suas Instruções Normativas. Se assim o fosse a função constitucional do STJ de interpretar a lei federal estaria usurpada.

No caso destes autos, o Tribunal *a quo* reconheceu o direito ao benefício fiscal em questão à contribuinte, que presta serviços de litotripsia, conforme consignado no acórdão recorrido:

"Consoante o Estatuto Social da impetrante (fl. 29), esta tem como objeto social a *prestação de serviços médicos através de litotripsia*, que consiste, segundo as informações prestadas pela própria impetrante (fl. 84), em procedimento para fragmentação do cálculo renal através de aplicação de ondas de choque que explodem a pedra, contendo gerador de raio-x, radiografia digital e ultra-som.

Considero, assim, que tais atividades enquadram-se no conceito de serviço hospitalar, nos termos da Lei 9.249/95, o que lhe permite gozar da base de cálculo reduzida" (fl. 115).

A recorrente limita-se a alegar que a recorrida não é hospital, já que não realiza internação de pacientes e, por isso, não faria jus à redução da base de cálculo do IRPJ.

Como já analisado, a Lei 9.249/95 não estabeleceu condições particulares a serem observadas pelo contribuinte para conceder a redução da base de cálculo do IRPJ apurado pelo lucro presumido. Essa busca estimular a prestação dos serviços de saúde objetivamente considerada. Logo, entendo que não merece guarida o argumento da União.

Superior Tribunal de Justiça

Ante o exposto, **nego provimento ao recurso especial.**

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2007/0110236-0

REsp 951251 / PR

Número Origem: 200570010056300

PAUTA: 12/12/2007

JULGADO: 12/12/2007

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES : LUÍS ALBERTO SAAVEDRA E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

RECORRIDO : UROCLIN SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA

ADVOGADO : REGIS LUIS JACQUES BOHRER

ASSUNTO: Tributário - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Sobre Lucro Líquido

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentou, oralmente, o Dra. ADRIANA NOGUEIRA TIGRE COUTINHO, pela recorrente.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Eliana Calmon."

Aguardam a Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins, José Delgado, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília, 12 de dezembro de 2007

Carolina Vêras
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)

VOTO-VISTA

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: – O presente recurso especial, afetado à Primeira Seção, tem como relator o Ministro Castro Meira que, na sessão de julgamento do dia 12 de dezembro do ano findo (2007), negou provimento ao especial.

Pedi vista antecipada para melhor exame e justifico agora o tempo em que fiquei com os autos, mais de seis meses. É que a Fazenda Nacional disse estar procedendo a uma revisão dos seus atos interpretativos, sendo aconselhável aguardar-se a finalização desses estudos.

Somente em 1º de agosto último é que recebi ofício da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional encaminhando o PARECER/PGFN/CAT/Nº 1285/2008.

Passo a examinar os autos neste voto-vista.

PRIMEIRA PARTE

O VOTO DO RELATOR

O relator, para negar provimento ao recurso da União, partiu das premissas seguintes, expressas no judicioso voto apresentado:

1) preliminarmente foi feita a delimitação da matéria: definir quais os serviços considerados hospitalares para fazer jus ao benefício fiscal que permitiu a diminuição da base de cálculo do IRPJ presumido, para fazê-lo incidir apenas sobre o percentual de 8% (oito por cento);

2) a Seção examinou a questão em duas oportunidades: na primeira vez, no Recurso Especial 786.569/RS, relator Ministro Teori Zavascki e, em seguida, no Recurso Especial 832.906/SC, relator Ministro José Delgado, ficando estabelecido, respectivamente:

REsp 786.569/RS:

Serviço hospitalar é conceitualmente diferente e mais restrito que serviço médico. Embora representem serviços médicos, não há como entender compreendidas no Documento: 746885 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 03/06/2009

Superior Tribunal de Justiça

conceito de serviços hospitalares as consultas médicas realizadas em clínicas oftalmológicas, sob pena de ampliar-se o benefício fiscal mediante interpretação extensiva e analógica.

REsp 832.906/SC:

Por entidade hospitalar deve-se entender o complexo de atividades exercidas pela pessoa jurídica que proporcione internamento do paciente para tratamento de saúde, com a oferta de todos os processos exigidos para prestação de tais serviços ou do especializado.

3) a partir dos precedentes, considerou-se como critério definidor para a redução da base de cálculo a existência, nas instalações da entidade médica, de uma estrutura física capaz de realizar internação do paciente, ou seja, ficava a norma restrita aos hospitais, não sendo possível estendê-la a outros contribuintes da área de saúde;

4) entretanto, segundo o relator, Ministro Castro Meira, as Turmas não estão seguindo por inteiro a orientação traçada na Seção e trouxe, como exemplo, dois precedentes, nos quais não se exigiu a internação como pressuposto de que os contribuintes possuíam estrutura física que levaria à exigência de altos custos operacionais. Por isso, o relator submeteu o tema jurídico questionado, mais uma vez, à Seção. Os dois precedentes em discrepância, selecionados pelo relator, são os seguintes:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE RADIOLOGIA – SERVIÇOS HOSPITALARES – ALÍQUOTA REDUZIDA – LEI 9.249/95.

1. As empresas prestadoras de serviços de radiologia, cuja atividade prestada se classifica como "serviços hospitalares", têm direito à alíquota reduzida do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos da Lei 9.249/95. Precedentes.

2. Recurso especial improvido.

(REsp 807.128/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/05/2007, DJ 28/05/2007 p. 310)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA SOBRE O LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇO DE HEMODIÁLISE. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE ATIVIDADE HOSPITALAR. ALÍQUOTA DE 8%. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95. PRECEDENTES.

(...)

5. Para se beneficiar da alíquota diferenciada de 8% para o IRPJ, a pessoa jurídica há de ser enquadrada, conceitualmente, como entidade hospitalar, isto é, expressar estrutura complexa que possibilite, em condições favoráveis, a internação do paciente para tratamento médico.

6. O acórdão *a quo* reconheceu que a recorrida presta serviços médico-hospitalares.

(...)

(REsp 898.913/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/2007, DJ 19/04/2007 p. 251)

Superior Tribunal de Justiça

5) os dispositivos a serem examinados são os arts. 15, § 1º, III, "a" e 20 da Lei 9.249/95, os quais, embora não sejam normas isentivas, por não haver exclusão de pagamento do tributo, e sim mera redução da base de cálculo do imposto devido, devem ser interpretados segundo as regras de interpretação fixadas para as normas de isenção;

6) o benefício fiscal foi concedido de forma objetiva, direcionando-se aos serviços prestados, sem importar-se com a pessoa do contribuinte, que executa a prestação dos *serviços hospitalares*, podendo-se então dizer que se trata de incentivo fiscal objetivo;

7) para o relator, após trazer à colação doutrina sobre regras da Teoria Geral da Isenção Tributária, do Professor José Souto Maior Borges, deve-se dar ao dispositivo interpretação teleológica, sem alterar a *mens legis*, ou seja, através de um objetivo extrafiscal pretendeu a lei minorar os custos tributários de serviços que são essenciais à população, sem qualquer vinculação à pessoa do prestador do serviço e sim à natureza da atividade desempenhada;

8) informou o relator que este mesmo ponto de vista foi o do Ministro Luiz Fux, ao trazer a doutrina de Amílcar Araújo Falcão (Introdução ao Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1994, p. 65-71), por ocasião do julgamento do Recurso Especial 673.033/RS, quando foi dito o seguinte:

Na exegese da lei fiscal, o intérprete levará em conta não só o elemento léxico, como o lógico.

Investigará, então, o motivo por que foi a lei elaborada (**occasio legis, mens legislatoris**), ou princípios que presidiram à sua elaboração (trabalhos preparativos e parlamentares), os antecedentes históricos da disciplina legal (estudo histórico), enfim, o seu estudo sistemático, aí compreendida a apreciação do fim visado pela lei e do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence.

(...)

A interpretação moderna da lei tributária, pois, admite todos os meios e processos consentidos pelos demais ramos do direito.

(...)

Em qualquer um dos casos, porém, como já acentuamos, o intérprete não faz mais do que revelar ou declarar a vontade da lei, por um exame conjugado do seu elemento léxico e do seu elemento lógico.

(REsp 673.033/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/08/2005, DJ 12/09/2005 p. 225)

9) a convicção do relator, Ministro Castro Meira, é no sentido da extrafiscalidade do benefício estabelecido. E no exame que fez, na oportunidade, expôs no

longo e didático voto apresentado, as suas considerações sobre a extrafiscalidade, para concluir:

Dessa forma não se deve restringir o benefício aos hospitais, até mesmo porque, se esse fosse o propósito da lei, caberia explicitar-se que a concessão estaria dirigida apenas a esses estabelecimentos, pois nada o impediria de ter assim procedido.

Afastada a premissa de que esse benefício fiscal não foi concedido de forma subjetiva, mas objetiva, em razão do serviço prestado, desfaz-se a idéia de que o fim buscado pela norma foi concedê-lo aos contribuintes que, por realizarem internação de pacientes, suportam altos custos operacionais.

Deve-se considerar que a própria Secretaria da Receita Federal, ao examinar o dispositivo, não condiciona o reconhecimento do benefício da internação de pacientes, circunstância que não pode ser ignorada pelo Poder Judiciário.

10) destaca o relator a necessidade de regulamentação do dispositivo, o que levou a Receita Federal a editar instruções normativas, definindo o que entendia por *serviços hospitalares*, sem mencionar a necessidade de estrutura de internação para usufruir o contribuinte do benefício. Passa, então, a analisar, minuciosamente, diversos precedentes administrativos, os quais confirmam as suas conclusões;

11) em seguida, o Ministro Castro Meira examina as diversas instruções normativas referentes à Lei 9.249/95, esclarecendo que, até o ano de 2003, não foram baixados atos normativos para especificar o que entendia a Administração por *serviços hospitalares*, vindo a primeira instrução em 12 de março de 2003, de n. 306/2003.

Seguiu-se a Instrução Normativa 480, de 15 de dezembro de 2004, a qual passou a exigir para a configuração de prestação de *serviços hospitalares* a existência de pelo menos 05 (cinco) leitos para a internação de pacientes. Para o relator esse dispositivo normativo extrapolou a lei. Disse ele:

Ora, o excesso é evidente. Como visto, o benefício instituído pela Lei 9.249/95 teve em consideração o serviço prestado e a Instrução Normativa 480/2004, a pretexto de regulamentá-la, deixou em segundo plano as atividades a ser realizadas, preocupando-se em estabelecer condições a serem preenchidas pelos contribuintes.

12) também analisou o voto ora comentado a Instrução Normativa 539, de 25 de abril de 2005, atualmente em vigor, a qual mesclou as regulamentações de instruções normativas antecedentes, exigindo que as atividades nela elencadas fossem feitas por contribuintes que possuíssem estrutura física capaz de internar pacientes;

Superior Tribunal de Justiça

13) ao finalizar, negando provimento ao recurso da Fazenda Nacional, deixou o relator consignado no voto:

a) há evidentes contradições nos argumentos da Procuradoria da Fazenda Nacional, ao afirmar que as suas instruções normativas estão sintonizadas com a Lei 9.249/95, porque ora afirma que objetiva o diploma legal favorecer os contribuintes que possuam elevados custos operacionais em razão de realizarem internação de pacientes, ora argumenta que os serviços considerados hospitalares nas instruções normativas referem-se ao recolhimento do Imposto de Renda na Fonte quando da prestação de serviços para entes da Administração Federal;

b) a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente da Lei 9.249/95, sendo irrelevante os atos regulamentares;

c) não é aceitável a distinção pretendida pelo Fisco, ao considerar determinadas pessoas prestadoras de *serviços hospitalares* para fins de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte e não admiti-las para efeito de tributação do mesmo imposto por lucro presumido, sob pena de estar o Fisco a escolher livremente a qualificação dos contribuintes para cada tipo de tributo e para cada forma de recolhimento e, com isso, ser possível, ao seu bel prazer, alterar a matéria tributável como se fosse legislador;

d) o Conselho de Contribuintes da SRF, não obstante as instruções normativas, não deixou de proferir decisões favoráveis aos contribuintes que não realizam internação de pacientes, estando a posição oficial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional consignada no Parecer PGFN n. 112/2006, aprovado em 18/01/2006, admitindo a concessão do benefício a outros prestadores de serviço de saúde que não os hospitais, pondo fim ao conflito de entendimento existente entre a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

e) ao analisar as normas e procedimentos internos da administração, comprova-se o equívoco em denegar benefício que a própria Administração vem concedendo;

f) a conclusão é a de que a Lei 9.249/95 não faz nenhuma exigência referente ao contribuinte, o que desautoriza ato infralegal que venha a exigi-lo. Assim, entende-se que *serviços hospitalares* são os relacionados às atividades desenvolvidas nos hospitais, podendo ser prestados em estabelecimento hospitalar, excluindo-se do benefício as prestações realizadas por profissionais liberais que realizam consultas

médicas em consultórios médicos;

g) as considerações referentes ao Imposto de Renda também se estendem à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, por ter adotado a mesma Lei 9.249/95 idêntica sistemática de cobrança.

14) restringindo-se à hipótese dos autos, disse o relator, ao final do seu longo e esclarecedor estudo, que o Tribunal *a quo* reconheceu o direito ao benefício fiscal à contribuinte que presta serviços de **litotripsia**, consistente em procedimento para fragmentação do cálculo renal através de aplicação de ondas de choque que explodem a pedra, contendo gerador de raio x, radiografia digital e ultra-som, por considerar tal procedimento incluído no conceito de *serviços hospitalares*, enquanto a Fazenda limitou-se a alegar que a recorrida não é hospital porque não realiza internação de pacientes.

SEGUNDA PARTE

FUNDAMENTAÇÃO DO VOTO VISTA

A principal razão do meu desconforto com a posição alinhada na Primeira Seção, quando conceituou **SERVIÇO HOSPITALAR** de que trata a lei (art. 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95), buscando inclusive a definição semântica da expressão, deveu-se ao fato de não haver, por parte do Fisco, um critério seguro para sua própria orientação. Daí as inúmeras versões das instruções normativas surgidas a partir de 2003, sem uniformidade em estabelecer, internamente, a quem era direcionado o benefício. Aliás, a diversidade de conceitos foi bem enfatizada no voto do Ministro Castro Meira, na proficiente análise que fez de cada instrução normativa, concluindo que, em verdade, a Secretaria da Receita Federal não estava se entendendo bem com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A divergência levou a uma situação de perplexidade: a própria Administração, pelo Conselho de Contribuintes, estava sendo menos rigorosa com as empresas do que a própria Justiça, pelo STJ, se aplicado o conceito semântico inaugurado com o voto do Ministro Teori Zavascki (REsp. 786.569/RS).

Entretanto, o direcionamento da minha divergência passou a dar-se nos

julgamentos da Turma, quando as empresas questionaram a aplicação de um rígido conceito do que fosse **Serviço Hospitalar**, quando à época não era este o sentido constante da instrução normativa.

Passei então a examinar a aplicação retroativa da norma infralegal, entendendo só ser possível aplicar a instrução normativa vigente quando da ocorrência do fato gerador, na dicção do disposto no art. 105 do CTN, instrução que muitas vezes não dizia respeito ao conceito de serviço hospitalar. Em outras palavras, sem prequestionamento quanto à natureza do serviço prestado, abria-se a discussão sobre o assunto no STJ. Este é o conteúdo do meu voto quando opôs a Fazenda Embargos de Declaração no REsp. 780.232/PR, oportunidade em que deixei expresso o seguinte:

Quanto a tese da revogação da IN/SRF 306/2003 pelas IN/SRF 480/2004, entendo que assiste razão à embargante (Fazenda Nacional), quanto à omissão apontada. Contudo, observa-se que a referida questão não restou examinada pela Corte de origem, atraindo, assim, a incidência da Súmula 282/STF.

Do mesmo modo, no voto-vista que proferi nos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração opostos no Recurso Especial 832.906/SC, cujo julgamento foi afetado à Seção pela Primeira Turma, fiquei vencida quando divergi do relator, Ministro José Delgado. Aliás, só não fiquei solitária porque fui acompanhada com o voto do Ministro Humberto Martins.

No voto vencido deixei consignado os seguintes postulados:

- 1) a empresa, em mandado de segurança, obteve sentença favorável para usufruir do benefício fiscal da Lei 9.240/95, sendo considerada prestadora de serviço hospitalar;
- 2) a sentença foi reformada no Tribunal de Apelação ao argumento de não ter a empresa atendido às disposições previstas nas Instruções Normativas 480/04 e 539/05, expedidas pela Secretaria da Receita Federal no curso do processo;
- 3) o STJ confirmou o acórdão, sem atentar para a alegação contida no recurso especial, no sentido de ter o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, aplicando como fundamento para reformar a sentença "*não estar provado haver expressa e complexa estrutura que possibilite, em condições favoráveis, a internação do paciente para tratamento médico*";

Superior Tribunal de Justiça

4) disse na oportunidade do julgamento:

Entendo que a questão colocada para apreciação está ocasionando uma certa dificuldade de encaminhamento por parte desta Seção, que alinhou empiricamente o entendimento no sentido de considerar como estabelecimento hospitalar aqueles que possuam leitos para internamento, o que tem causado certa perplexidade às empresas que, no curso da demanda, discutem o critério estabelecido pela Secretaria da Receita Federal contido nas instruções normativas, critério este que não está alinhado com o padrão estabelecido pela Seção, a qual recorreu até mesmo à definição semântica da expressão **estabelecimento hospitalar**.

5) efetivamente as empresas, no Judiciário, discutem os critérios estabelecidos em cada instrução normativa, para dizerem que estão elas em desacordo com a lei. Sendo assim, argumentei no voto-vista proferido:

- a) a primeira discussão seria a compatibilidade da lei com a "*Instrução Normativa Prequestionada*";
- b) a segunda seria verificar se a norma complementar estava ou não em testilha com a lei;
- c) o voto do relator, questionado por meio dos segundos declaratórios não examinou a questão temporal das instruções normativas, ou sequer a questão da aplicação de uma Instrução Normativa, a de n. 554/02, dispositivo não existente à época do fato gerador.

Conforta-me o voto do Ministro Castro Meira que, a partir de uma análise profunda, conclui, com acerto, pela não-aplicação das instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que extrapolem o conteúdo do que consta na lei em relação ao que seja **Serviço Hospitalar**, respondendo assim às minhas primeira e segunda indagações, constante do voto-vista mencionado.

Entretanto, na análise que fiz do voto do relator, surgiram para mim alguns questionamentos, a partir da exclusão expressa da idéia de que estão excluídos do benefício fiscal aqui questionado as prestações realizadas por profissionais liberais que atendem a consultas em consultórios médicos (ver item "f" das conclusões do voto do relator, fl. 05 "*in fine*" deste voto):

1º) se o consultório médico está inserido na estrutura do hospital e o serviço de atendimento médico, sob a forma de consulta, é prestado por profissional a ele vinculado, ?

2º) se o consultório médico não está inserido nessa estrutura mas, mesmo assim, além da própria consulta, o médico presta outros tipos de serviço, como pequenas

cirurgias e outros procedimentos de menor complexidade?

Não encontrei resposta no voto do Ministro Castro Meira e a partir das duas indagações, as quais parecem-me de todo pertinente, passo a fazer as minhas próprias considerações, a fim de complementar o raciocínio de S. Ex^a e assim conferir à lei federal a melhor interpretação.

A ANVISA, quando dispôs sobre o "Regulamento Técnico para planejamento, programação, elaboração e avaliação de projetos físicos de estabelecimentos assistenciais de saúde" (Resolução RDC 50, de 21 de fevereiro de 2002, alterada pela Resolução DC 189, de 18/07/2003), tratou da organização físico-funcional dos **Estabelecimentos Assistenciais de Saúde - EAS**, levando em consideração as atividades desenvolvidas e procedeu à seguinte classificação:

- 1) Prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia - atenção à saúde, incluindo atividades de promoção, prevenção, vigilância à saúde da comunidade e atendimento a pacientes externos de forma programada e continuada;
- 2) Prestação de atendimento imediato de assistência à saúde - atendimento a pacientes externos em situações de sofrimento, sem risco de vida (urgência) ou com risco de vida (emergência);
- 3) Prestação de atendimento de assistência à saúde em regime de internação - atendimento a pacientes que necessitam de assistência direta programada por período superior a 24 horas (pacientes internos);
- 4) Prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia - atendimento a pacientes internos e externos em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado da saúde (contato direto);
- 5) Prestação de serviços de apoio técnico - atendimento direto a assistência à saúde em funções de apoio (contato indireto);
- 6) Formação e desenvolvimento de recursos humanos e de pesquisa - atendimento direta ou indiretamente relacionado à atenção e assistência à saúde em funções de ensino e pesquisa;
- 7) Prestação de serviços de apoio à gestão e execução administrativa - atendimento ao estabelecimento em funções administrativas; e

Superior Tribunal de Justiça

8) Prestação de serviços de apoio logístico - atendimento ao estabelecimento em funções de suporte operacional.

Explicitou a ANVISA que somente as quatro primeiras são atribuições-fim, ou seja, constituem funções diretamente ligadas à atenção e assistência à saúde, enquanto que as quatro últimas são atribuições-meio para o desenvolvimento das primeiras e de si próprias.

A partir daí, a Agência passou a listar as atividades e sub-atividades próprias e pertinentes a cada atribuição, estabelecendo um modelo funcional, não sendo demais transcrevê-las:

ATRIBUIÇÃO 1: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO ELETIVO DE PROMOÇÃO E ASSISTÊNCIA À SAÚDE EM REGIME AMBULATORIAL E DE HOSPITAL-DIA
1.1-Realizar ações individuais ou coletivas de prevenção à saúde tais como: imunizações, primeiro atendimento, controle de doenças, visita domiciliar, coleta de material para exame, etc.;
1.2-Realizar vigilância epidemiológica através de coleta e análise sistemática de dados, investigação epidemiológica, informação sobre doenças, etc.;
1.3-Promover ações de educação para a saúde, através de palestras, demonstrações e treinamento "in loco", campanha, etc.;
1.4-Orientar as ações em saneamento básico através da instalação e manutenção de melhorias sanitárias domiciliares relacionadas com água, esgoto e resíduos sólidos;
1.5-Realizar vigilância nutricional através das atividades continuadas e rotineiras de observação, coleta e análise de dados e disseminação da informação referente ao estado nutricional, desde a ingestão de alimentos à sua utilização biológica;
1.6-Recepcionar, registrar e fazer marcação de consultas;
1.7-Proceder à consulta médica, odontológica, psicológica, de assistência social, de nutrição, de farmácia, de fisioterapia, de terapia ocupacional, de fonoaudiologia e de enfermagem;
1.8-Realizar procedimentos médicos e odontológicos de pequeno porte, sob anestesia local (punções, biópsia, etc);
1.9-Realizar procedimentos diagnósticos que requeiram preparação e/ou observação médica posterior, por período de até 24 horas *;
1.10-Realizar procedimentos terapêuticos, que requeiram preparação e/ou observação médica posterior, por período de até 24 horas *;
1.11-executar e registrar a assistência médica e de enfermagem por período de até 24 horas; e
1.12- Realizar treinamento especializado para aplicação de procedimento terapêutico e/ou manutenção ou uso de equipamentos especiais.
* As sub-atividades relativas aos procedimentos diagnósticos e terapêuticos, encontram-se nas listagens da Atribuição 4 que descrevem cada um dos procedimentos por especialidades.
ATRIBUIÇÃO 2: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO IMEDIATO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE
2.1-Nos casos sem risco de vida (urgência de baixa e média complexidade):
2.1.1-fazer triagem para os atendimentos;
2.1.2-prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;
2.1.3-fazer higienização do paciente;
2.1.4-realizar procedimentos de enfermagem;
2.1.5-realizar atendimentos e procedimentos de urgência;
2.1.6-prestar apoio diagnóstico e terapêutico por 24 hs;
2.1.7-manter em observação o paciente por período de até 24hs;e
2.1.8-fornecer refeição para o paciente.

Superior Tribunal de Justiça

<p>2.2- Nos casos com risco de vida (emergência) e nos casos sem risco de vida (urgências de alta complexidade):</p> <p>2.2.1-prestar o primeiro atendimento ao paciente;</p> <p>2.2.2-prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante;</p> <p>2.2.3-fazer higienização do paciente;</p> <p>2.2.4-realizar procedimentos de enfermagem;</p> <p>2.2.5-realizar atendimentos e procedimentos de emergência e urgência de alta complexidade;</p> <p>2.2.6-prestar apoio diagnóstico e terapia por 24 hs;</p> <p>2.2.7-manter em observação o paciente por período de até 24 hs;e</p> <p>2.2.8-fornecer refeição para o paciente.</p>
<p>ATRIBUIÇÃO 3: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE EM REGIME DE INTERNAÇÃO</p>
<p>3.1- Internação de pacientes adultos e infantis:</p> <p>3.1.1-proporcionar condições de internar pacientes, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, patologia, sexo e intensividade de cuidados;</p> <p>3.1.2-executar e registrar a assistência médica diária;</p> <p>3.1.3-executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;</p> <p>3.1.4-prestar assistência nutricional e distribuir alimentação a pacientes (em locais específicos ou no leito) e a acompanhantes (quando for o caso);</p> <p>3.1.5-prestar assistência psicológica e social;</p> <p>3.1.6-realizar atividades de recreação infantil e de terapia ocupacional; e</p> <p>3.1.7-prestar assistência pedagógica infantil (de 1º grau) quando o período de internação for superior a 30 dias.</p>
<p>3.2-Internação de recém-nascidos até 28 dias (neonatologia):</p> <p>3.2.1-alocar e manter sob cuidados recém-nascidos saudáveis;</p> <p>3.2.2-proporcionar condições de internar recém-nascidos, patológicos, prematuros e externos que necessitam de observação;</p> <p>3.2.3-proporcionar condições de internar pacientes críticos em regime intensivo;</p> <p>3.2.4-executar e registrar a assistência médica diária;</p> <p>3.2.5-executar e registrar a assistência de enfermagem, administrando as diferentes intervenções sobre o paciente;</p> <p>3.2.6-prestar assistência nutricional e dar alimentação aos recém-nascidos;</p> <p>3.2.7-executar o controle de entrada e saída de RN.</p>
<p>3.3-Internação de pacientes em regime de terapia intensiva:</p> <p>3.3.1-proporcionar condições de internar pacientes críticos, em ambientes individuais ou coletivos, conforme grau de risco, faixa etária (exceto neonatologia), patologia e requisitos de privacidade;</p> <p>3.3.2-executar e registrar a assistência médica intensiva;</p> <p>3.3.3-executar e registrar a assistência de enfermagem intensiva;</p> <p>3.3.4-prestar apoio diagnóstico laboratorial, de imagens, hemoterápico, cirúrgico e terapêutico durante 24 horas;</p> <p>3.3.5-manter condições de monitoramento e assistência respiratória 24 horas;</p> <p>3.3.6-prestar assistência nutricional e distribuir alimentação aos pacientes;</p> <p>3.3.7-manter pacientes com morte cerebral, nas condições de permitir a retirada de órgãos para transplante, quando consentida; e</p> <p>3.3.8-prestar informações e assistência aos acompanhantes dos pacientes.</p>
<p>3.4-Internação de pacientes queimados em regime intensivo:</p> <p>3.4.1-recepcionar e transferir pacientes;</p> <p>3.4.2-proporcionar condições de internar pacientes com queimaduras graves, em ambientes individuais ou coletivos, conforme faixa etária, sexo e grau de queimadura;</p> <p>3.4.3-executar e registrar a assistência médica ininterrupta;</p> <p>3.4.4-executar e registrar a assistência de enfermagem ininterrupta;</p> <p>3.4.5-dar banhos com fins terapêuticos nos pacientes;</p> <p>3.4.6-assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos;</p> <p>3.4.7-prestar apoio terapêutico cirúrgico como rotina de tratamento (vide item 5.6.);</p> <p>3.4.8-prestar apoio diagnóstico laboratorial e de imagens ininterrupto;</p> <p>3.4.9-manter condições de monitoramento e assistência respiratória ininterruptas;</p> <p>3.4.10-prestar assistência nutricional de alimentação e hidratação aos pacientes; e</p> <p>3.4.11-prestar apoio terapêutico de reabilitação fisioterápica aos pacientes.</p>
<p>ATRIBUIÇÃO 4: PRESTAÇÃO DE ATENDIMENTO DE APOIO AO DIAGNÓSTICO E TERAPIA</p>
<p>4.1-Patologia clínica:</p> <p>4.1.1-receber ou proceder a coleta de material (no próprio laboratório ou descentralizada);</p> <p>4.1.2-fazer a triagem do material;</p> <p>4.1.3-fazer análise e procedimentos laboratoriais de substâncias ou materiais biológicos com finalidade diagnóstica e de pesquisa;</p> <p>4.1.4-fazer o preparo de reagentes/soluções;</p> <p>4.1.5-fazer a desinfecção do material analisado a ser descartado;</p> <p>4.1.6-fazer a lavagem e preparo do material utilizado; e</p> <p>4.1.7-emitir laudo das análises realizadas.</p>

Superior Tribunal de Justiça

<p>4.2-Imagemologia:</p> <p>4.2.1-proceder à consulta e exame clínico de pacientes;</p> <p>4.2.2-preparar o paciente;</p> <p>4.2.3-assegurar a execução de procedimentos pré-anestésicos e realizar procedimentos anestésicos;</p> <p>4.2.4-proceder a lavagem cirúrgica das mãos;</p> <p>4.2.5-realizar exames diagnósticos e intervenções terapêuticas:</p> <p>a)por meio da radiologia através dos resultados de estudos fluoroscópicos ou radiográficos;</p> <p>b)por meio da radiologia cardiovascular, usualmente recorrendo a catéteres e injeções de contraste. Executam-se também procedimentos terapêuticos como angioplastia, drenagens e embolizações terapêuticas;</p> <p>c)por meio da tomografia- através do emprego de radiações ionizantes;</p> <p>d)por meio da ultra-sonografia- através dos resultados dos estudos ultra-sonográficos;</p> <p>e)por meio da ressonância magnética- através de técnica que utiliza campos magnéticos;</p> <p>f)por meio de endoscopia digestiva e respiratória;</p> <p>g)por outros meios;</p> <p>4.2.6-elaborar relatórios médico e de enfermagem e registro dos procedimentos realizados;</p> <p>4.2.7-proporcionar cuidados pós-anestésicos e pós procedimentos;</p> <p>4.2.8-assegurar atendimento de emergência;</p> <p>4.2.9-realizar o processamento da imagem;</p> <p>4.2.10-interpretar as imagens e emitir laudo dos exames realizados;</p> <p>4.2.11-guardar e preparar chapas, filmes e contrastes;</p> <p>4.2.12-zelar pela proteção e segurança de pacientes e operadores; e</p> <p>4.2.13-Assegurar o processamento do material biológico coletado nas endoscopias.</p>
<p>4.3-Métodos gráficos:</p> <p>4.3.1-preparar o paciente;</p> <p>4.3.2-realizar os exames que são representados por traçados gráficos aplicados em papel ou em filmes especiais, tais como: eletrocardiograma, ecocardiograma, ergometria, fonocardiograma, vetocardiograma, eletroencefalograma, potenciais evocados, etc.; e</p> <p>4.3.3-emitir laudo dos exames realizados.</p>
<p>4.4-Anatomia patológica e citopatologia:</p> <p>4.4.1-receber e registrar o material para análise (peças, esfregaços, líquidos , secreções e cadáveres)</p> <p>4.4.2-fazer a triagem do material recebido;</p> <p>4.4.3-preparo e guarda dos reagentes;</p> <p>4.4.4-fazer exames macroscópicos e/ou processamento técnico (clivagem, descrição, capsulamento, fixação e armazenagem temporária e peças) do material a ser examinado;</p> <p>4.4.5-realizar exames microscópicos de materiais teciduais ou citológicos, obtidos por coleta a partir de esfregaços, aspirados, biópsias ou necrópsias;</p> <p>4.4.6-realizar necrópsias;</p> <p>4.4.7-emitir laudo dos exames realizados;</p> <p>4.4.8-fazer a codificação dos exames realizados;</p> <p>4.4.9-manter documentação fotográfica científica, arquivo de lâminas e blocos;</p> <p>4.4.10-zelar pela proteção dos operadores.</p>
<p>4.5-Desenvolvimento de atividades de medicina nuclear:</p> <p>4.5.1-receber e armazenar os radioisótopos;</p> <p>4.5.2-fazer o fracionamento dos radioisótopos;</p> <p>4.5.3-receber e proceder a coleta de amostras de líquidos corporais para ensaios;</p> <p>4.5.4-realizar ensaios com as amostras coletadas utilizando radioisótopos;</p> <p>4.5.5-aplicar radioisótopos no paciente pelos meios: injetável, oral ou inalável;</p> <p>4.5.6-manter o paciente em repouso pós-aplicação;</p> <p>4.5.7-realizar exames nos pacientes "aplicados";</p> <p>4.5.8-realizar o processamento da imagem;</p> <p>4.5.9-manter em isolamento paciente pós-terapia com potencial de emissão radioativa;</p> <p>4.5.10-emitir laudo dos atos realizados e manter documentação; e</p> <p>4.5.11-zelar pela proteção e segurança dos pacientes e operadores.</p>
<p>4.6-Realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos:</p> <p>4.6.1-recepcionar e transferir pacientes;</p> <p>4.6.2-assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos no paciente;</p> <p>4.6.3-proceder a lavagem cirúrgica e anti-sepsia das mãos;</p> <p>4.6.4-executar cirurgias e endoscopias em regime de rotina ou em situações de emergência;</p> <p>4.6.5-realizar endoscopias que requeiram supervisão de médico anestesista;</p> <p>4.6.6-realizar relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas;</p> <p>4.6.7-proporcionar cuidados pós-anestésicos;</p> <p>4.6.8-garantir o apoio diagnóstico necessário; e</p> <p>4.6.9-retirar e manter órgãos para transplante.</p>

Superior Tribunal de Justiça

<p>4.7. Realização de partos normais, cirúrgicos e intercorrências obstétricas:</p> <p>4.7.1- recepcionar e transferir parturientes;</p> <p>4.7.2- examinar e higienizar parturiente;</p> <p>4.7.3- assistir parturientes em trabalho de parto;</p> <p>4.7.4- assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e anestésicos;</p> <p>4.7.5- proceder a lavagem e anti-sepsia cirúrgica das mãos, nos casos de partos cirúrgicos;</p> <p>4.7.6- assistir partos normais;</p> <p>4.7.7- realizar partos cirúrgicos;</p> <p>4.7.8- assegurar condições para que acompanhantes das parturientes possam assistir ao pré-parto, parto e pós-parto, a critério médico;</p> <p>4.7.9- realizar curetagens com anestesia geral;</p> <p>4.7.10- realizar aspiração manual intra-uterina-AMIU;</p> <p>4.7.11- prestar assistência médica e de enfermagem ao RN, envolvendo avaliação de vitalidade, identificação, reanimação (quando necessário) e higienização;</p> <p>4.7.12- realizar relatórios médicos e de enfermagem e registro de parto;</p> <p>4.7.13- proporcionar cuidados pós-anestésicos e pós-parto; e</p> <p>4.7.14- garantir o apoio diagnóstico necessário.</p>
<p>4.8- Desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos:</p> <p>4.8.1- preparar o paciente;</p> <p>4.8.2- realizar procedimentos:</p> <p>a) por meio da fisioterapia - através de meios físicos:</p> <ul style="list-style-type: none">. Termoterapia (tratamento através de calor) - forno de Bier, infravermelho, Ultravioleta, ondas curtas, ultra-som e parafina;. Eletroterapia (tratamento através de corrente elétrica) - corrente galvânica e corrente farádica;. Cinesioterapia (tratamento através de movimento) - exercício ativo, exercício passivo e exercício assistido (com ajuda de aparelhos);. Mecanoterapia (tratamento através de aparelhos) - tração cervical, tração lombar, bicicleta fixa, bota de Delorene, mesa de Kanavel, espelho de postura, barra de Ling, escada e rampa, roda de ombro, paralela, tatame e quadro balcânico;. Hidroterapia (tratamento por meio de água) - turbilhão, tanque de Hubbad e piscina; <p>b) por meio da terapia ocupacional; e,</p> <p>c) por meio da fonoaudiologia.</p> <p>4.8.3- emitir relatório das terapias realizadas.</p> <p>4.9- Desenvolvimento de atividades hemoterápicas e hematológicas:</p> <p>4.9.1- recepcionar e registrar doadores;</p> <p>4.9.2- manter arquivo de doadores;</p> <p>4.9.3- fazer triagem hematológica e clínica de doadores;</p> <p>4.9.4- coletar sangue ou hemocomponentes;</p> <p>4.9.5- prestar assistência nutricional aos doadores;</p> <p>4.9.6- proporcionar cuidados médicos aos doadores;</p> <p>4.9.7- processar sangue em componentes;</p> <p>4.9.8- analisar as amostras coletadas de doadores;</p> <p>4.9.9- emitir laudo da análise realizada;</p> <p>4.9.10- fazer a liberação e rotulagem dos produtos após o resultado das análises laboratoriais;</p> <p>4.9.11- estocar sangue e hemocomponentes;</p> <p>4.9.12- testar os hemocomponentes produzidos;</p> <p>4.9.13- promover teste de compatibilidade entre a amostra de sangue de pacientes e hemocomponentes ou sangue de doadores;</p> <p>4.9.14- distribuir sangue e hemocomponentes;</p> <p>4.9.15- coletar amostra de sangue de pacientes;</p> <p>4.9.16- promover terapêutica transfusional em paciente;</p> <p>4.9.17- promover a aférese terapêutica em paciente; e</p> <p>4.9.18- realizar procedimentos de enfermagem.</p>
<p>4.10- Desenvolvimento de atividades de radioterapia:</p> <p>4.10.1- proceder a consulta médica para o planejamento e programação da terapia;</p> <p>4.10.2- preparar paciente;</p> <p>4.10.3- realizar procedimentos de enfermagem;</p> <p>4.10.4- realizar o planejamento e programação de procedimentos radioterápicos (cálculos, moldes, máscaras, simulação, etc.);</p> <p>4.10.5- realizar o processamento da imagem;</p> <p>4.10.6- aplicar radiações ionizantes (Raios X, gama, etc.) para fins terapêuticos através equipamentos apropriados;</p> <p>4.10.7- manter em isolamento paciente em terapia com potencial de emissão radioativa; e,</p> <p>4.10.8- zelar pela proteção e segurança dos pacientes, operadores e ambientes.</p>
<p>4.11- Desenvolvimento de atividades de quimioterapia:</p> <p>4.11.1- realizar o planejamento e programação das ações de quimioterapia;</p> <p>4.11.2- preparar paciente;</p> <p>4.11.3- realizar procedimentos de enfermagem;</p> <p>4.11.4- administrar/infundir soluções quimioterápicas para fins terapêuticos;</p> <p>4.11.5- manter em observação paciente pós-terapia;</p> <p>4.11.6- emitir laudo e registrar os atos realizados; e</p> <p>4.11.7- zelar pela proteção e segurança dos pacientes, operadores e ambiente.</p>

Superior Tribunal de Justiça

<p>4.12-Desenvolvimento de atividades de diálise:</p> <p>4.12.1-proceder a consulta médica para elaboração de plano de diálise;</p> <p>4.12.2-proporcionar cuidados médicos imediatos aos pacientes com intercorrências advindas da diálise;</p> <p>4.12.3-proporcionar condições para o tratamento (deionização, osmose reversa ou outro) da água a ser utilizada nas terapias;</p> <p>4.12.4-realizar diálises (peritonias e/ou hemodiálise);</p> <p>4.12.5-realizar procedimentos de enfermagem;</p> <p>4.12.6-realizar o processamento de limpeza e desinfecção dos capilares para reuso nas diálises; e,</p> <p>4.12.7-proceder ao treinamento de DPAC (Diálise Peritoneal Ambulatorial Contínua) para os pacientes;</p> <p>4.12.8-prestar assistência nutricional aos pacientes.</p>
<p>4.13-Desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano</p> <p>4.13.1-recepcionar, registrar e fazer a triagem das doadoras;</p> <p>4.13.2-preparar a doadora;</p> <p>4.13.3-coletar leite humano (colostró, leite de transição e leite maduro), intra ou extra estabelecimento;</p> <p>4.13.4-fazer o processamento do leite coletado, compreendendo as etapas de seleção, classificação, tratamento e acondicionamento;</p> <p>4.13.5-fazer a estocagem do leite processado;</p> <p>4.13.6-fazer o controle de qualidade do leite coletado e processado;</p> <p>4.13.7-distribuir leite humano;</p> <p>4.13.8-promover ações de educação no âmbito do aleitamento materno, através de palestras, demonstrações e treinamento "in loco"; e</p> <p>4.13.9-proporcionar condições de conforto aos lactentes acompanhantes da doadora.</p>
<p>4.14-Desenvolvimento de atividades de oxigenoterapia hiperbárica (OHB):</p> <p>4.14.1-proceder a consulta médica para o planejamento e programação da terapia;</p> <p>4.14.2-emitir relatório das terapias realizadas;</p> <p>4.14.3-realizar o tratamento médico através de câmara hiperbárica individual ou coletiva;</p> <p>4.14.4-Proporcionar acompanhamento médico aos pacientes durante as seções de tratamento;</p> <p>4.14.5-proporcionar cuidados médicos imediatos aos pacientes com intercorrências advindas do tratamento;</p> <p>4.14.6-realizar procedimentos de enfermagem;</p> <p>4.14.7-zelar pela proteção e segurança dos pacientes, operadores e ambiente.</p>

Analisando o conteúdo da referida norma é possível concluir que:

1) os Estabelecimentos Assistenciais de Saúde - EAS, em geral, possuem ambulatorios que, segundo o Ministério da Saúde, são unidades destinadas à prestação de assistência em regime de NÃO INTERNAÇÃO; por isso, os *serviços hospitalares* são prestados independentemente de **INTERNAÇÃO**, caindo por terra a pretensão da Receita Federal de restringir a aplicação do benefício do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95 apenas aos estabelecimentos hospitalares, assim entendidos aqueles com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação dos pacientes (Instrução Normativa 489, de 15/12/2004), como bem reconheceu o Min. Castro Meira;

2) o serviço de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde em regime ambulatorial e de hospital-dia compreende diversas atividades, dentre as quais se incluem as consultas médicas (item 1.7 da Resolução RDC 50/2002 da ANVISA); assim, se o consultório médico está inserido no estabelecimento assistencial que disponibiliza ao paciente serviços de apoio ao diagnóstico e terapia (atividade 4 da tabela acima), as consultas médicas também deverão ser consideradas "*SERVIÇOS HOSPITALARES*" porque fazem elas parte de um serviço integrado, prestado por estabelecimento com estrutura complexa e onerosa, não se podendo dizer, nessas circunstâncias, que se trata de "simples prestação de atendimento médico"; peço vênua ao relator, pois, para discordar de S. Ex^a quando afirma:

Superior Tribunal de Justiça

Deve-se, por certo, excluir do benefício simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais substanciadas em consultas médicas, já que essa atividade não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos.

3) não se pode perder de vista, ainda, as hipóteses em que o consultório médico não se localiza no interior desses estabelecimentos, mas o médico (profissional liberal) presta outros serviços, que não a simples consulta, como pequenas cirurgias e outros procedimentos de menor complexidade. Por exemplo:

1.8. - Realizar procedimentos médicos e odontológicos de pequeno porte, sob anestesia local (punções, biópsia, etc).
(Resolução DC 50/2002)

Entendo que, nessas circunstâncias, trata-se também de "*serviços hospitalares*" e, portanto, aplicável a norma em análise; e

4) deve-se excluir do benefício apenas as consultas médicas realizadas por profissionais liberais quando os consultórios não fazem parte dos ambulatórios e não prestam outros outros procedimentos (considerados de natureza hospitalar), senão a própria consulta.

Na minha ótica, apenas a Instrução Normativa 306/2003, baseada na Portaria GM 1.884/94 - Ministério da Saúde (posteriormente substituída pela Resolução DC 50/2002 - ANVISA acima delineada), teve o condão de regulamentar o art. 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95, sem extrapolar os limites legais, levando em conta a natureza dos serviços prestados e não as características dos contribuintes que os realizam, como fizeram as instruções normativas subseqüentes.

TERCEIRA PARTE

AS NORMAS ADMINISTRATIVAS INTERPRETATIVAS

Enquanto aguardava para proferir o presente voto-vista, apresentou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o Ato Declaratório Interpretativo 19, de 07 de dezembro de 2007, e a Instrução Normativa 791, de 10 de dezembro de 2007, ambos da Secretaria da Receita Federal, dispondo sobre o conceito de *serviços hospitalares* para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda de que cuida a lei objeto deste voto.

Dos atos respectivos pode-se concluir o seguinte:

Superior Tribunal de Justiça

1) o Ato Interpretativo RFB 19, de 2007 e a Interpretação RFB 791, de 2007, operam-se *ex-nunc*, de modo prospectivo;

2) não pode ser surpreendido o contribuinte que se comportou de acordo com a fórmula aplicada pela Administração. Em outras palavras, não pode um ato normativo infralegal operar para o passado e assim surpreender o contribuinte que até então tinha comportamento compatível com a norma administrativa vigente;

3) na dicção do artigo 146, a nova orientação administrativa que venha a modificar o critério jurídico que importe em lançamento somente pode operar-se em relação a fatos gerados posteriores à vigência da modificação ou qualificação;

4) em nome da boa-fé, é vedado o uso retroativo da norma tributária de maior imposição, o que se justifica em nome da segurança jurídica; e em nome mesmo desses postulados não se deferirá pretensões de restituição ou repetição de indébito.

Pretende a norma, assim, pelo que se pode entender e está acima resumido, que só serão aplicadas as Instruções Normativas vigentes ao tempo do fato gerador, como tenho preconizado nos diversos pronunciamentos a respeito, tendo-se agora o entendimento da administração fiscal no mesmo diapasão.

Como se trata de norma interpretativa, poder-se-ia pensar que haveria efeito retroativo, não fosse a expressa menção ao efeito *ex-nunc* dos atos normativos, pelo receio de ações de repetições de indébito, claramente excluídas.

QUARTA PARTE

A QUESTÃO DOS AUTOS

Aplicadas as novas diretrizes interpretativas, não se pode fugir a uma evidência: a boa-fé do contribuinte que procedeu de acordo com a Instrução Normativa 306/03, enquadrado dentro de uma Consulta Administrativa adremente realizada, como ocorreu na hipótese dos autos, leva ao improvimento do recurso especial aviado pela Fazenda.

Se ignorados os atos normativos de interpretação, por absoluta falta de prequestionamento, indispensável para que se conheça do recurso especial, teremos de afastar, como o fez o Tribunal de Apelação, a Instrução Normativa 539/2005 por duas razões: primeiro, porque o fato gerador é anterior a 2005, questionando a empresa, em 2005, os

últimos três anos em que pagou imposto de renda por lucro presumido, utilizando-se do favor fiscal examinado nestes autos, ou seja, aplicando como base de cálculo do imposto de renda e da CSLL 8% do lucro líquido; segundo, porque o significado de *Serviços Hospitalares* é crucial para a incidência do benefício, tendo sido alterado pela Receita por diversas instruções normativas, e o que é pior, extrapolando os limites da lei.

Advirta-se, entretanto, que as diretrizes interpretativas somente vinculam a Administração, não tendo o condão limitar a análise feita por esta Corte.

Além disso há, na espécie em julgamento, questão prejudicial devidamente enfrentada pelo relator: **a incompatibilidade das instruções normativas com o dispositivo legal.**

Por essas razões, deve ser reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas 480/2004 e 539/2005.

CONCLUSÃO

I - O benefício fiscal do art. 15, § 1º, III, "a", da Lei 9.249/95 é objetivo (com foco nos serviços prestados) e não subjetivo (em razão da pessoa do contribuinte que executa a prestação de "*serviços hospitalares*"), visando a reduzir a carga tributária em função do fato tributado (renda decorrente da prestação de "*serviços hospitalares*");

II - as Instruções Normativas 480/2004 e 539/2005 extrapolaram os ditames da Lei 9.249/95 sendo, portanto, ilegais;

III - de acordo com a Resolução DC 50/2002 - ANVISA (alterada pela Resolução DC 189/2003), considera-se "*serviços hospitalares*" a prestação de atendimento eletivo de promoção e assistência à saúde por Estabelecimentos Assistenciais de Saúde - EAS, neles estando compreendidos:

1º) os serviços prestados em regime ambulatorial e de hospital-dia, incluindo-se as consultas médicas realizadas em consultório inserido na estrutura de estabelecimento que disponibilize ao paciente serviços de apoio ao diagnóstico e terapia; e/ou

2º) a prestação de atendimento imediato de assistência à saúde (atendimentos de urgência e atendimentos de emergência); e/ou

3º) os serviços prestados em regime de internação; e/ou

4º) os serviços de apoio ao diagnóstico e terapia, ainda que prestados por

Superior Tribunal de Justiça

profissionais liberais em consultórios não localizados em Estabelecimentos Assistenciais de Saúde - EAS;

IV - ficam excepcionadas apenas as consultas médicas realizadas por profissionais liberais (cujos consultórios não fazem parte de ambulatório) que não prestam outros serviços considerados de natureza hospitalar.

Acompanho, em parte, o judicioso voto do Ministro Castro Meira, negando provimento ao recurso especial, a partir dos argumentos acima alinhados.

É o voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2007/0110236-0

REsp 951251 / PR

Número Origem: 200570010056300

PAUTA: 08/10/2008

JULGADO: 08/10/2008

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADORES : LUÍS ALBERTO SAAVEDRA E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO
RECORRIDO : UROCLIN SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA
ADVOGADO : REGIS LUIS JACQUES BOHRER

ASSUNTO: Tributário - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Sobre Lucro Líquido

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista antecipado da Sra. Ministra Eliana Calmon negando provimento ao recurso especial, pediu vista a Sra. Ministra Denise Arruda."

Aguardam os Srs. Ministros Humberto Martins, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 162, § 2º).

Brasília, 08 de outubro de 2008

Carolina Vêras
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)

VOTO-VISTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE CONTRARIEDADE AOS ARTS. 15, § 1º, III, A, E 20 DA LEI 9.249/95. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

1. Segundo a orientação firmada pela Primeira Turma, por ocasião do julgamento do REsp 837.195/PR (Rel. Min. José Delgado, DJ de 14.12.2006, p. 295), e a partir da interpretação conferida aos arts. 15, § 1º, III, a, e 20 da Lei 9.249/95, pela própria Administração Tributária (incisos III, a, 5, e V, b, do art. 23 da Instrução Normativa SRF 306/2003), conclui-se que, para fins de aplicação do percentual de oito por cento (8%) na presunção do lucro, a atividade desenvolvida pela impetrante do mandado de segurança, ora recorrida, enquadra-se no conceito de serviços hospitalares.

2. Com efeito, considera-se como "serviços hospitalares" a prestação de serviços médicos através de litotripsia, que, segundo consta do acórdão recorrido, consiste em procedimento para fragmentação do cálculo renal mediante a aplicação de ondas de choque que explodem a pedra, contendo gerador de raio-x, radiografia digital e ultra-som.

3. Recurso especial desprovido, acompanhando o voto do Senhor Ministro Relator.

A EXMA. SRA. MINISTRA DENISE ARRUDA:

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional com fundamento no art. 105, III, a e c, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região cuja ementa segue transcrita:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DOCUMENTOS SUFICIENTES PARA O JULGAMENTO DO FEITO. LEI N.º 9.249/95. SERVIÇOS DE NATUREZA HOSPITALAR. CSLL. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. IN/SRF N.ºS 306/2003, 480/2004 E 539/2005. ILEGALIDADE. COMPENSAÇÃO. VERBA HONORÁRIA.

1. Descabe o julgamento sem análise do mérito por inadequação do procedimento e necessidade de dilação probatória se a impetrante juntou os documentos que entendeu suficientes para comprovar a lesão a seu direito, hipótese em que o julgamento deve ser de mérito. 2. A IN/SRF n.º 539/2005, no propósito de regulamentar o art. 15, inc. III, alínea 'a', da Lei n.º 9.249/95, extrapolou os limites que lhe são impostos, ao exigir o cumprimento de requisitos estranhos ao conceito de serviços hospitalares. 3. Não há dúvida de que os serviços prestados pela impetrante devem ser considerados hospitalares. 4. Reconhecido o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos com incidência de correção monetária. 5. Verba honorária fixada em 10% sobre o valor da condenação."

A recorrente aponta, além de divergência jurisprudencial, contrariedade aos arts. 15, § 1º, III, a, e 20 da Lei 9.249/95, e defende que, ao contrário do que ficou

Superior Tribunal de Justiça

consignado no acórdão recorrido, as atividades desenvolvidas pela impetrante do mandado de segurança, ora recorrida, não poderiam ser consideradas serviços hospitalares, para fins de redução da tributação com base no lucro presumido.

Depois de oferecidas as contra-razões e admitido o recurso especial na origem, os autos foram encaminhados a esta Corte Superior, tendo sido aqui distribuídos à relatoria do Senhor Ministro Castro Meira, na Segunda Turma.

Em razão da relevância da questão federal suscitada, e para revisar a jurisprudência sobre o assunto, a Segunda Turma remeteu os autos a esta Seção, nos termos do art. 14, II, do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça.

Após o voto do Senhor Ministro Relator negando provimento ao recurso especial, e o voto-vista antecipado da Senhora Ministra Eliana Calmon, também no sentido de negar provimento ao recurso, com ressalva, porém, quanto ao entendimento de que simples consultas médicas estariam excluídas do conceito de serviços hospitalares, pedi vista dos autos.

É o relatório.

A princípio, a Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992, em seu art. 14 – que, aliás, era o fundamento legal do art. 523 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 1.041, de 11 de janeiro de 1994 –, disciplinava a tributação da atividade de serviços hospitalares com base no lucro presumido. O percentual reduzido sobre a receita bruta auferida nessa atividade fora posteriormente mantido pelo art. 10, § 1º, *b*, da Lei 9.065, de 20 de junho de 1995.

Sobreveio a Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que passou a dispor sobre o assunto nos seguintes termos:

"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 ;
....." (grifou-se)*

Especificamente em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o *caput* do art. 20 da Lei 9.249/95, com a redação dada pela Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, elevou o coeficiente sobre a receita bruta para fins de tributação, mantendo, no entanto, o percentual reduzido no tocante aos serviços hospitalares.

Ante a inexistência de um conceito legal de "serviços hospitalares", a Secretaria da Receita Federal trouxe da legislação do Ministério da Saúde elementos para definir o alcance da expressão, conforme consta do *caput* do art. 23 da Instrução Normativa SRF 306, de 12 de março de 2003, a seguir reproduzido: "*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 : (...)"*

Os incisos III e V do art. 23 da Instrução Normativa SRF 306/2003 possuem o seguinte teor, com destaques em negrito nos pontos pertinentes ao caso em apreço:

Superior Tribunal de Justiça

"III - prestação de atendimento imediato de assistência à saúde, compreendendo as seguintes atividades:

a) nos casos sem risco de vida (urgência de baixa e média complexidade): 1.triagem para os atendimentos; 2.prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante; 3.fazer higienização do paciente; 4.realizar procedimentos de enfermagem; **5.realizar atendimentos e procedimentos de urgência;** 6.prestar apoio diagnóstico e terapêutico por 24 hs; 7.manter em observação o paciente por período de até 24 horas.

b) nos casos com risco de vida (emergência) e nos casos sem risco (urgência de alta complexidade): 1.prestar o primeiro atendimento ao paciente; 2.prestar atendimento social ao paciente e/ou acompanhante; 3.fazer higienização do paciente; 4.realizar procedimentos de enfermagem; 5.realizar atendimentos e procedimentos de urgência; 6.prestar apoio diagnóstico e terapia por 24 horas; 7.manter em observação o paciente por período de até 24 horas."

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

a) patologia clínica;

b) imagenologia;

c) métodos gráficos;

d) anatomia patológica;

e) desenvolvimento de atividade de medicina nuclear;

f) realização de procedimentos cirúrgicos e endoscópicos, tais como: 1-recepcionar e transferir pacientes; 2-assegurar a execução dos procedimentos pré-anestésicos e executar procedimentos anestésicos nos pacientes; 3-executar cirurgias e exames endoscópios em regime de rotina; 4-emitir relatórios médicos e de enfermagem e registro das cirurgias e endoscopias realizadas; 5-proporcionar cuidados pós-anestésicos; 6-garantir o apoio diagnóstico necessário.

g) realização de partos normais e cirúrgicos;

h) desenvolvimento de atividades de reabilitação em pacientes externos e internos;

i) desenvolvimento de atividades hemoterápicas;

j) desenvolvimento de atividades de radioterapia;

k) desenvolvimento de atividades de quimioterapia;

l) desenvolvimento de atividades de diálise;

m) desenvolvimento de atividades relacionadas ao leite humano."

Através do Ato Declaratório Interpretativo 18, de 23 de outubro de 2003, o então Secretário da Receita Federal firmou a seguinte orientação sobre o assunto: 1º) para fins do disposto no art. 15, § 1º, III, a, da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, consideram-se serviços hospitalares os prestados pelos estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias; 2º) independentemente da forma de constituição da pessoa jurídica, não serão considerados serviços hospitalares, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, quando forem: a) prestados exclusivamente pelos sócios da empresa; ou b) referentes unicamente ao exercício de atividade intelectual, de natureza científica, dos profissionais envolvidos. No mencionado Ato Declaratório Interpretativo, também ficou estabelecido que os termos *auxiliares* e *colaboradores* referem-se a profissionais sem a mesma habilitação técnica dos sócios da empresa e que a estes prestem serviços de apoio técnico ou administrativo.

Sobreveio a Instrução Normativa SRF 480, de 15 de dezembro de

Superior Tribunal de Justiça

2004, a qual, além de revogar a Instrução Normativa SRF 306/2003, acabou por restringir o conceito de serviços hospitalares para fins tributários, vinculando-o ao critério subjetivo da pessoa jurídica prestadora dos serviços e exigindo do contribuinte, ainda, leitos para internação de pacientes como condição para a tributação reduzida, conforme se verifica a seguir:

"Art. 27. Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados serviços hospitalares somente aqueles prestados por estabelecimentos hospitalares .

§ 1º Para os efeitos deste artigo, consideram-se estabelecimentos hospitalares, aqueles estabelecimentos com pelo menos 5 (cinco) leitos para internação de pacientes , que garantam um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos, que possuam serviços de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviços de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos.

§ 2º Para efeito de enquadramento do estabelecimento como hospitalar levar-se-á, ainda, em conta se o mesmo está compreendido na classificação fiscal do Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), na classe 8511-1 – Atividades de Atendimento Hospitalar.

§ 3º São considerados pagamentos de serviços hospitalares, para os fins desta Instrução Normativa, aqueles efetuados às pessoas jurídicas:

I - prestadoras de serviços 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'); e

II - prestadoras de serviços 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." (grifou-se)

Em seguida, a Instrução Normativa SRF 539, de 25 de abril de 2005, retomou o conceito da área governamental de saúde, desta vez extraído da legislação da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, mas manteve o entendimento de que os serviços hospitalares devem ser prestados por empresários ou sociedades empresárias.

Transcreve-se, por oportuno, o art. 27 da Instrução Normativa SRF 480/2004, com a redação alterada pela Instrução Normativa SRF 539/2005, inclusive com destaques em negrito nos pontos pertinentes ao caso:

"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

Superior Tribunal de Justiça

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."

Nos presentes autos, ao decidir a causa, o Tribunal de origem deixou consignado no acórdão recorrido o seguinte entendimento: "*Consoante o Estatuto Social da impetrante (fl. 29), esta tem como objeto social a prestação de serviços médicos através de litotripsia, que consiste, segundo as informações prestadas pela própria impetrante (fl. 84), em procedimento para fragmentação do cálculo renal através de aplicação de ondas de choque que explodem a pedra, contendo gerador de raio-x, radiografia digital e ultra-som. Considero, assim, que tais atividades enquadram-se no conceito de serviço hospitalar, nos termos da Lei 9.249/95, o que lhe permite gozar da base de cálculo reduzida.*"

Em assim decidindo, o Tribunal de origem não contrariou os arts. 15, § 1º, III, *a*, e 20 da Lei 9.249/95, conforme evidencia a ementa do seguinte precedente oriundo da Primeira Turma desta Corte:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA SOBRE O LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇO DE LITOTRIPSIA PARA FRAGMENTAÇÃO DE CÁLCULOS RENAI. ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE ATIVIDADE HOSPITALAR. ALÍQUOTA DE 8%. ART. 15, § 1º, III, 'A', DA LEI Nº 9.249/95. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto contra acórdão que concedeu segurança que objetivava, em síntese: (a) a apuração do IRPJ, utilizando-se como base do cálculo o percentual de 8% (oito por cento) da receita bruta auferida mensalmente, conforme o permissivo do art. 15, § 1º, III, 'a', da Lei nº 9.249/95 por entender que presta 'serviços hospitalares'; (b) a autorização para restituição dos valores indevidamente pagos com espede na base de cálculo de 32% (trinta e dois por cento).

2. A Lei nº 9.249/95, que dispõe sobre o IRPJ, assevera no seu art. 15 que: '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'.

3. As empresas prestadoras de serviços de litotripsia para fragmentação de cálculos renais enquadram-se na concepção de 'serviços hospitalares' inserta no art. 15, § 1º, III, 'a', segunda parte, da Lei nº 9.249/95, estando sujeitas à alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal a título de IRPJ.

4. Litotripsia: 'operação que consiste no esmagamento de cálculos no interior da bexiga, para que os fragmentos possam ser retirados pela uretra; litotricia' (Dicionário Aurélio Eletrônico).

Superior Tribunal de Justiça

5. *Tal atividade só é possível desde que suas instalações sejam realizadas obrigatoriamente junto a um Hospital, ou que equipamentos similares no seu interior existam, tendo em vista envolver procedimentos médicos terapêuticos de alto risco, exigindo recursos emergenciais caso haja alguma intercorrência. São procedimentos que exigem todo um aparato de recursos para a sua execução, inclusive para atendimento de emergências.*

6. *Para o fim de se beneficiar da alíquota diferenciada de 8% para o IRPJ, a pessoa jurídica há de ser enquadrada, conceitualmente, como entidade hospitalar, isto é, expressar estrutura complexa que possibilite, em condições favoráveis, a internação do paciente para tratamento médico.*

7. *O acórdão a quo reconheceu que a recorrida presta serviços médico-hospitalares.*

8. *Recurso especial conhecido e não-provido.*" (REsp 837.195/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 14.12.2006, p. 295)

Segundo a orientação firmada pela Primeira Turma no precedente acima, e a partir da interpretação do texto legal conferida pela própria Administração Tributária (incisos III, *a*, 5, e V, *b*, do art. 23 da Instrução Normativa SRF 306/2003), conclui-se que, para fins de aplicação do percentual de oito por cento (8%) na presunção do lucro, a atividade desenvolvida pela impetrante do mandado de segurança, ora recorrida, enquadra-se no conceito de serviços hospitalares.

À vista do exposto, acompanho o voto do Senhor Ministro Relator para negar provimento ao recurso especial.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2007/0110236-0

REsp 951251 / PR

Número Origem: 200570010056300

PAUTA: 25/03/2009

JULGADO: 25/03/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS**

Secretária

Bela. **Carolina Vêras**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES : LUÍS ALBERTO SAAVEDRA E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

RECORRIDO : UROCLIN SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA

ADVOGADO : REGIS LUIS JACQUES BOHRER

ASSUNTO: Tributário - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Sobre Lucro Líquido

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Denise Arruda negando provimento ao recurso especial, no que foi acompanhada pelos votos dos Srs. Ministros Humberto Martins e Francisco Falcão, pediu vista o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki."

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 162, § 2º).

Brasília, 25 de março de 2009

Carolina Vêras
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 951.251 - PR (2007/0110236-0)

VOTO-VISTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSSL. LEI 9.245/95, ART. 15, 15, § 1º, III E § 2º. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA QUE INCIDE, NÃO SOBRE A RECEITA BRUTA GENERICAMENTE CONSIDERADA, MAS SOBRE A QUE PROVEM DE ATIVIDADE PRÓPRIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA HOSPITALAR. VOTO ACOMPANHANDO O RELATOR, COM ESCLARECIMENTOS.

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, em mandado de segurança, reconheceu o direito da impetrante de calcular o IRPJ e a CSLL nos termos do artigo 15, § 1º, III, *a*, e 20 da Lei 9.249/95 (fl. 117). O recurso especial pede a denegação da ordem.

O relator, Min. Castro Meira, negou provimento ao recurso, em voto assim ementado:

"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-OBRIGATORIEDADE. 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 9.274/95 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 transmudar 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 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,

Superior Tribunal de Justiça

decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes.

7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal que contrariam a pretensão da recorrente.

8. Recurso especial não provido."

Foi acompanhado pelas ministras Eliana Calmon (voto-vista) e Denise Arruda (voto-vista) e pelos ministros Humberto Martins e Francisco Falcão.

2. O pedido de vista deveu-se, fundamentalmente, à preocupação de ajustar a concessão da segurança ao disposto no art. 15 da Lei 9.249/95. Na sua atual redação, é o seguinte o teor desse dispositivo:

"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, 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)

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus".

Sinale-se que a redação da letra "a" do inciso III foi alterada pelo art. 29 da Lei 11.727, de 23.08.08, com efeitos "a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da publicação desta Lei" (art. 41), ou seja, 1º de janeiro de 2009. Antes disso, a referida letra "a" limitava-se a dispor, simplesmente, o seguinte:

"a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares".

No caso, o mandado de segurança foi impetrado em 2005 e o acórdão recorrido foi proferido em 2006, sob a vigência, portanto, da primitiva redação do dispositivo. Não está em causa, aqui, a aplicação desse direito superveniente, que sequer foi prequestionado. Assim, na linha do entendimento assentado em situações análogas, a demanda deve ser julgada à luz da legislação vigente à época da impetração, o que não impede, se for o caso, a incidência do direito superveniente às situações ocorridas após a sua vigência (REsp 346.629, Min. Denise Arruda, DJ de 08.09.08; REsp 628.079, Min. Luiz Fux, DJ de 13.06.07; REsp 718.729, Min. Herman Benjamin, DJ de 14.02.07; REsp (AgRg) 709.898, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 01.08.06; REsp (AgRg) 623.967, Min. Castro Meira, DJ de 05.06.06).

O que se quer enfatizar - e esse foi a razão do pedido de vista - é que o art. 15 da Lei 9.249/95, desde a sua edição, tratou de dispor sobre a alíquota aplicável às hipóteses nela

Superior Tribunal de Justiça

tratadas levando em consideração, não a receita bruta da empresa genericamente considerada, mas sim à proveniente de cada específica atividade por ela desenvolvida. Aliás, o § 2º do artigo é enfático ao ressaltar:

"§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade".

Essa circunstância certamente deve ser também considerada para os limites da concessão do mandado de segurança.

Ora, no caso, conforme se depreende da inicial, o pedido foi assim formulado:

"Face ao exposto, requer-se a Vossa Excelência:

(...)

d) a procedência do pedido, reconhecendo a impetrante como sociedade civil prestadora de serviços médico-hospitalares na área da urologia, realizando procedimentos de LITOTRIPSIA, reconhecendo seu direito de ter os seus serviços equiparados a serviços hospitalares e, conseqüentemente, seja determinado os percentuais de 8% (oito por cento) no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento) no caso de CSLL, incidentes sobre a receita bruta auferida para efeito de apuração da base de cálculo do lucro presumido dos tributos acima explicitados;

(...)" (fl. 25)

O acolhimento desse pedido não pode ser na extensão sugerida por uma interpretação literal do seus termos. Para ajustá-lo aos limites impostos pelas normas antes referidas, há de se entender que a concessão da ordem é para reconhecer a 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 de litotripsia.

Esse o entendimento que, embora implícito nos votos proferidos, considerei conveniente deixar explicitado.

Com essas considerações, acompanho o relator.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2007/0110236-0

REsp 951251 / PR

Número Origem: 200570010056300

PAUTA: 22/04/2009

JULGADO: 22/04/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **FLAVIO GIRON**

Secretária

Bela. **Carolina Vêras**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES : LUÍS ALBERTO SAAVEDRA E OUTRO(S)
CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

RECORRIDO : UROCLIN SERVIÇOS MÉDICOS S/C LTDA

ADVOGADO : REGIS LUIS JACQUES BOHRER

ASSUNTO: Tributário - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Sobre Lucro Líquido

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, com os acréscimos do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki."

A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins, Eliana Calmon, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves (RISTJ, art. 162, § 2º).

Brasília, 22 de abril de 2009

Carolina Vêras
Secretária