



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

Processo nº 10530.900744/2008-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.739 – 1ª Turma Especial
Sessão de 06 de novembro de 2013
Matéria Compensação - Pagamento indevido ou a maior
Recorrente INSTITUTO DE ANÁLISE DE PESQUISAS CLÍNICAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PROVA. ÔNUS.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado na Per/Dcomp - Pedido de Restituição é da contribuinte (artigo 333, I, do CPC). Não sendo produzida nos autos, indefere-se o pedido e não homologa-se a compensação pretendida entre crédito e débito tributários.

DCTF. RETIFICAÇÃO.

A comprovação de erro no preenchimento de DCTF se faz pela apresentação da contabilidade completa do contribuinte, escriturada à época dos fatos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO.

Constatado nos autos que o Despacho Decisório descreveu fartamente a situação fática da contribuinte e as razões de indeferimento do crédito tributário pleiteado na Per/Dcomp - Pedido de Restituição e Declaração de Compensação, e dele constou a fundamentação legal, não se caracteriza o cerceamento de defesa.

NORMAS PROCESSUAIS. MATÉRIA NOVA EM FASE RECURSAL. PRECLUSÃO.

Preclui o direito do contribuinte de apresentar, em fase recursal, matéria não aventada na manifestação de inconformidade, em vista do disposto no art. 16, I, c/c o art. 17, ambos do Decreto nº 70.235/72, respeitando-se o princípio processual da dupla jurisdição.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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

A prestação de serviços na área da saúde não se confunde com prestação de serviços hospitalares, devendo restar comprovado nos autos que a pessoa jurídica exerce efetivamente funções inerentes à internação de pacientes, antes da edição da Lei nº 11.727, de 2008, que introduziu novas atividades ligadas à área de saúde no favor fiscal de redução de coeficiente para apuração do lucro presumido - de 32% para 8%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Roberto Massao Chinen, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Carmen Ferreira Saraiva, Leonardo Mendonça Marques, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

A empresa recorre do Acórdão nº 15-23.088/10 exarado pela Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Salvador/BA, fls. 35 e 36, que julgou improcedente o direito creditório pleiteado pela contribuinte, bem como decidiu não homologar as pertinentes compensações deste crédito com débitos tributários, formalizados nos Per/Dcomp (pedidos de restituição e declaração de compensação) – fls. 19 a 23.

Aproveito trechos do relatório e voto do aresto vergastado para historiar os fatos:

“Trata o presente de pedido de restituição do valor de R\$ 3.453,35 referente ao pagamento indevido ou a maior do IRPJ lucro presumido, código 2089 do período de apuração 11/2003, requerido através do PER/DCOMP 18769.86549.191104.1.3.04-1825, para compensação com o débito do IRPJ lucro presumido, código 2089, do 2º trimestre de 2004, no valor de R\$ 3.139,44 (fl. 23).

Através do Despacho Decisório Eletrônico nº 759919129 (fl.10), o pedido foi negado pela DRF de Feira de Santana sob a seguinte justificativa: "Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no Per/Dcomp: R\$ 6.068,80. Valor do crédito original reconhecido: R\$ 3,83. À partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas parcialmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, restando saldo insuficiente para compensação dos débitos informados no Per/Dcomp".

Tempestivamente o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, trazendo ao PAF a informação de que " conforme débitos consolidados em DIPJ/2004 relativos ao IRPJ (2089) do 4º trimestre de 2003, ficou apurado um saldo de imposto de renda a pagar no total de R\$ 48.902,02. Diante dos pagamentos descritos abaixo, cuja soma perfaz um total pago de R\$ 57.100,86, fica constatado um crédito para esse período de R\$ 8.198,84". Junta planilha informando pagamentos em 28/11 , 30/12 de 2003 e 30/01 de 2004.

[...]

Como visto, o contribuinte pretende obter a restituição do pagamento indevido ou a maior, no valor de R\$ 3.453,35, parte do recolhimento efetivado em 30/12/2003, referente ao IRPJ lucro presumido, do período de apuração 12/2003, código de arrecadação 2089, no valor de R\$ 6.068,80.

Em sua defesa esclarece o contribuinte, que é optante pelo lucro presumido, e apurou no 4º trimestre do ano-calendário de 2003, um valor a pagar de R\$ 48.902,02, mas recolheu a maior a quantia de R\$ 57.100,86, conforme DARF recolhidos em 28/11/2003 (R\$ 21.570,31), 30/11/2003 (RS 6.068,80) e 30/01/2004 (R\$ 29.461,75), o que lhe permitiria requerer restituição no valor de R\$ 8.198,84.

Constata-se inicialmente, que o contribuinte errou quando no Per/Dcomp informou apenas o DARF de R\$ 6.068,80, para sustentar o seu pedido de restituição, quando na verdade, tal pagamento a maior só se configuraria, com a análise dos 03 DARF em conjunto, já que estes cobririam, o recolhimento do trimestre.

De fato os 03 DARF em conjunto, perfazem um recolhimento para o código 2089, do 4º trimestre de 2003, no montante de RS 57.100,86 conforme extratos do sistema SINAL (fl. 33), para um IRPJ apurado no mesmo período no montante de R\$ 48.902.02, segundo a DIPJ (fl. 34).

A análise das DCTF - Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais do período, indica que o contribuinte apresentou a Iª DCTF em 09/02/2004, confessando um débito de IRPJ lucro presumido para o 4º trimestre de 2003, no valor de R\$ 57.097.03, alocando para a quitação deste débito os DARF recolhidos em 28/11/2003 (R\$ 21.570,31), 30/01/2004 (RS 29.461,75) e o DARF que é objeto do presente pedido de restituição, cujo recolhimento efetivo em 30/11/2003, foi de RS 6.068,80, mas na DCTF foi alocado R\$ 6.064,97, o que liberaria para restituição, apenas R\$ 3,83, conforme decidido no Despacho Decisório objeto deste PAF, o qual ratifico.

Estranhamente, em 09/05/2009, o contribuinte retifica a DCTF original e exclui todos os débitos antes confessados. Em 17/11/2009, procede outra retificação da DCTF, desta vez, restabelecendo a confissão de todos os débitos, com exceção do débito do IRPJ do 4º trimestre, que antes foi confessado como RS 57.097,03 e inexplicavelmente desapareceu (fls 29 a 32).

[...]

No caso específico, o fato gerador do IRPJ do 4º trimestre de 2003, ocorreu em 31/12/2003, e o Despacho Decisório foi emitido em 09/05/2008, tendo como lastro, as informações prestadas pelo próprio contribuinte, na sua DCTF original enviada em 09/02/2004 cujas informações espelhavam um saldo disponível para restituição de apenas R\$ 3,83. As alterações da DCTF efetuadas em 09/05/2009 e 17/11/2009, por terem ocorrido após 05 anos da ocorrência do fato gerador, não podem produzir

nenhum efeito jurídico, uma vez que o lançamento já estava homologado, não mais podendo ser objeto de retificação.”

A empresa interpôs tempestivamente¹ o Recurso de fls. 38 a 44, inovando os termos da defesa exordial, em síntese:

a) exerce a atividade de laboratório de análises clínicas ligada à assistência à saúde, praticando serviços hospitalares.

b) entende ser o despacho decisório nulo por ausência de motivação; o indeferimento do pleito deu-se por mero cruzamento de informações sem uma análise da liquidez e certeza do indébito tributário; cita doutrina sobre os atos administrativos vinculados e a necessária motivação; em um processamento eletrônico podem ocorrer falhas ocasionadas por erro de preenchimento dos contribuintes, não contemplando a verdade material, pelo que as informações veiculadas nestas declarações são inaptas para desconstituir o direito pleiteado; isto tudo causa o cerceamento de defesa e, portanto, o despacho é nulo;

c) quanto ao mérito, a recorrente defende que no ano-calendário em questão apurou o lucro na forma presumida utilizando o coeficiente indevido de 32% sobre a receita bruta total, quando deveria ter aplicado o percentual de 8%;

d) argúi que formulou consulta à Administração Tributária e obteve parecer favorável ao seu propósito, no sentido de ser declarado que as atividades laboratoriais de análises clínicas são considerados serviços hospitalares, inclusive com caráter retroativo; cita a ementa da Solução de Consulta SRRF/5ª RF, de 16 de fevereiro de 2007, processo administrativo nº 10530.002386/2006-53;

e) com fulcro no entendimento da Solução de Consulta, refez os cálculos de apuração do IRPJ e CSLL, utilizando o percentual de 8%, tornando-se credor do indébito formado pela diferença de percentuais;

f) desta forma, as DIPJ e DCTF ativas no momento do Despacho Decisório não espelhavam a verdade material dos fatos, espelhada na contabilidade; estes erros podem ser saneados de ofício, consoante dispõe o art. 147, §2º, do Código Tributário Nacional (CTN);

Por fim, requer que a retificadora da DCTF relativa ao 1º trimestre de 2004 seja admitida para o reconhecimento do crédito e as compensações pleiteadas sejam homologadas.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Relatora

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que o fato de o Despacho Decisório ser emitido eletronicamente não lhe abstrai os atributos do ato administrativo. Nem tampouco a simplicidade do procedimento fiscal que faz o cotejo entre os valores declarados pelo próprio contribuinte e aqueles veiculados nos Per/Dcomp. A análise é sumária, porém plena de

¹ AR – 28/07/10, fls. 37; Recurso – 24/08/10, fls. 38

eficácia. Como todo ato administrativo goza dos atributos de presunção de legitimidade, legalidade e auto-executoriedade.

A motivação do ato em questão está bem explícita em seu bojo e tanto assim que a recorrente entendeu perfeitamente que o crédito solicitado, pago por Darf, foi integralmente utilizado para quitar débito de tributo acusado nos sistemas. Os quadros demonstrativos analíticos expõem inclusive os períodos de apuração, código de receita, valor total do Darf, data da arrecadação, número do pagamento, valor original e para qual período e tributo foi alocado para quitá-lo.

Não procede, portanto, a alegação de cerceamento de defesa, salientando-se que a recorrente apresentou a manifestação de inconformidade argumentando que apurou um saldo de imposto de renda a pagar no total de R\$ 48.902,02, mas recolheu R\$ 57.100,86, o que resultaria na devolução de R\$ 8.198,84, o que constatou-se, nos autos, não ser a verdade material dos fatos e agora, em sede recursal, vem expor a verdadeira razão de o porquê estar pleiteando a devolução dos pagamentos efetuados para quitação de débitos então espontaneamente apurados.

No mérito, a pretensão da recorrente tampouco merece acolhida.

A argumentação apresentada pela recorrente em esfera recursal está ferida pela preclusão processual. O requerimento da recorrente em obter a devolução do crédito tributário porque entende praticar serviços hospitalares e haver recolhido os tributos federais pela apuração indevida do Lucro Presumido são matérias não apresentadas na manifestação de inconformidade, sendo insuscetível de ser apreciada por este órgão colegiado de segunda instância, consoante dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72 – PAF, *mutatis mutandis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

A apreciação de matéria nova ofende o princípio do duplo grau de jurisdição.

Enriqueço esse voto com a ementa do Acórdão nº CSRF / 01-03.351/01, prolatado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MATÉRIA PRECLUSA – *O julgamento administrativo inicia-se com o exame do lançamento sobre o qual pode falar o julgador independentemente de argumentação por parte do sujeito passivo. Admitida a legalidade do ato, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, constituem matérias preclusas das quais não pode o Conselho tomar conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. O não enfrentamento da matéria na inicial implica em concordância tácita do contribuinte com a tributação do valor omitido, sendo “extra petita” a decisão que afasta a exigência. Recurso de ofício provido.*

(grifos não pertencem ao original)

Todavia, pelo amor ao embate jurídico, esclareça-se à recorrente que a Solução de Consulta avocada não lhe favorece, haja vista a sua ementa ser genérica para todos os casos em que há a dúvida de poder ou não enquadrar-se como prestadora de serviço hospitalar. Verifique-se a ementa (única parte apresentada pela recorrente da referida consulta formulada):

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ / Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. SERVIÇOS HOSPITALARES. A pessoa jurídica que exerça a atividade de laboratório de análises clínicas ligada à atenção e assistência à saúde, (atribuição 4) de que trata a 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, **somente terá sua atividade considerada como serviço hospitalar, para os efeitos do artigo 15 da Lei nº. 9.249, de 1995, se atender aos requisitos normativos. Consideram-se não atendidos esses requisitos quando a pessoa jurídica enquadrar-se nas exceções veiculadas no parágrafo único do artigo 966 do Código Civil e/ou no parágrafo primeiro do artigo 27 da IN SRF nº. 480, de 2004.** Esse entendimento aplica-se retroativamente.

(grifos não pertencem ao original)

À época da apuração do tributo em tela, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 480/04, em seu artigo 27, §§ 1º e 2º, estabelecia:

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.

A norma interpretativa faz o sentido lógico, considerando-se a interpretação sistemática das normas, sem a qual qualquer consultório médico – que também atua em área ligada à atenção e assistência à saúde – se enquadraria no conceito super relativizado que a recorrente pretendeu atribuir ao termo “prestação de serviço hospitalar”.

Mas as instruções normativas não servem para legislar. Somente elucidam a norma tributária e constituem fonte secundária do Direito Tributário, pois, por serem

normativas, são as denominadas normas complementares previstas no artigo 100, mais especificamente inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN.

Todavia, frise-se, são atos interpretativos não podendo ir além das normas tributárias.

Dito isto, prossigamos para a norma insculpida no artigo 15, da Lei nº 9.249/95, que dispõe:

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

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

[...]

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

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

[...]

A norma tributária, vigente à época, não disse que os demais serviços ligados à área da saúde, desvinculados dos hospitais, fossem tratados como serviços hospitalares. E quando a norma não diz, não cabe aos intérpretes o fazer, quando mais se trata de normas tributárias, cuja tipicidade é cerrada.

Ao revés do que pretende a recorrente, como visto, inúmeros atos administrativos, Soluções de Consulta e inclusive decisões judiciais versaram sobre esta matéria.

E nem hoje a norma tributária igualou os serviços hospitalares aos demais serviços prestados na área da saúde. Pelo contrário, esse assunto foi amplamente debatido pelo Superior Tribunal de Justiça.

A jurisprudência da Corte Superior foi pacificada no mesmo sentido ora sustentado. A exemplo, cite-se o acórdão extraído do REsp nº 925.175/SC, da lavra do ministro Castro Meira:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. LABORATÓRIOS DE ANÁLISES CLÍNICAS. ATIVIDADES HOSPITALARES. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI Nº 9.249/95.

1. O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249/95, que diminui a base de cálculo, resultando em menor valor a recolher de pessoas jurídicas que desenvolvem atividades hospitalares, deve ser interpretado restritivamente, para abranger, além

dos próprios hospitais, apenas os estabelecimentos que dispõem de "estrutura material e de pessoal destinada a atender a internação de pacientes" (REsp 786.569/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 30.10.06).

2. No caso concreto, não podem ser enquadrados no conceito de serviços hospitalares **os exames realizados em laboratórios de análises clínicas, porquanto os favores fiscais não comportam interpretação analógica.** Precedentes da Primeira Seção.

3. Recurso especial provido.

(grifos não pertencem ao original)

A recorrente, pois, não faz qualquer prova de que enquadra-se no conceito de prestação de serviço hospitalar. E, nos casos de repetição de indébito tributário, o ônus da prova é da parte que requer.

Este princípio é consagrado pelo art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal – Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

Destarte, afastada a alegação de que a Solução de Consulta invocada favorece a requerente, por seu caráter genérico e não individualizado, acompanha-se no todo as razões de decidir esposadas pela Turma Julgadora de Primeira Instância, a saber, que as retificações a destempo da DCTF atribuindo o valor 0,00 (zero) para o IRPJ do 4º trimestre de 2003 não pode/deve ser admitida, pelo que corretos os pagamentos efetuados pela recorrente, cujos valores foram calculados em acordo com o percentual de 32% para a apuração do lucro na forma presumida, consoante determinação legal.

Isto posto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes

Processo nº 10530.900744/2008-57
Acórdão n.º **1801-001.739**

S1-TE01
Fl. 6

CÓPIA