



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



**Processo nº** 10580.720009/2006-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-005.345 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de março de 2021  
**Recorrente** MEDGATE-SERVICOS MEDICOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

PER/DCOMP. SERVIÇO HOSPITALAR. COMPROVAÇÃO.

Para comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado em PER/DCOMP, não basta que o sujeito passivo comprove que exerceu efetivamente atividades referentes a serviços hospitalares para fins de aplicação do percentual reduzido no regime do lucro presumido. É preciso discriminar com a escrita comercial e documentação fiscal a natureza das receitas auferidas no respectivo período de apuração, para a exata demonstração do imposto devido e do pagamento indevido ou a maior. Necessária, então, a apresentação dos registros contábeis, demonstrando a apuração do imposto, de modo a evidenciar a natureza das receitas constantes das notas fiscais do período em análise. Este ônus cabe ao contribuinte. Os documentos apresentados pela recorrente não permitem concluir ser o crédito “líquido e certo”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga** - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Ruga e André Severo Chaves.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-005.345 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10580.720009/2006-12

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão preferida pela - 1ª Turma da DRJ/SDR (Acórdão 15-025.948 - 1ª Turma da DRJ/SDR, fls. 66 e ss.) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente.

Em síntese, a empresa optante pelo lucro presumido utilizava o percentual de 32% nos ACs 2001 e 2002. Por exercer atividade de “serviços hospitalares”, recalculou o valor dos tributos, utilizando-se de forma retroativa os percentuais de 8% e 12% respectivamente, em vez do percentual de 32% originalmente utilizado, em função do Processo de Consulta n.º 10580.010938/0004-40. O despacho decisório n.º 513 de 28/05/2010 (fls. 45/47), proferido pela DRF de Salvador, indeferiu o pedido de restituição n.º 00533.04867.111005.1.2.04-9240 e respectivas Declarações de Compensação n.ºs 05293.3434.251105.1.3.04-489 e 29783.15264.251105.1.3.04-1473.

Com a DCOMP 05293.34304.251105.1.3.04-4809, apresentada em 25/11/05, buscou-se utilizar o crédito decorrente do recolhimento a maior ocorrido em 22.04.2001, relativamente ao IRPJ (código 2089) do 1º trimestre de 2001, cujo valor principal do DARF recolhido de R\$ 38.000,24. Tal compensação pleiteada se deu com o(s) débito(s) relativo(s) à COFINS Código(s) 2960 correspondente ao Auto de Infração n.º. 05101.00.2005.00654-1 — Processo Fiscal n.º. 10580.010050/2005-98.

De igual forma, em 25.11.2005, apresentou a DCOMP 29783.15264.251105.1.3.04-1473 em que se pleiteou a compensação do crédito decorrente do recolhimento a maior ocorrido em 22.04.2001, relativamente ao IRPJ (código 2089) do 1º trimestre de 2001, cujo valor principal do DARF recolhido de R\$ 38.000,24. Tal compensação pleiteada se deu com o(s) débito(s) relativo(s) à IRPJ Código(s) 2917 correspondente ao Auto de Infração n.º. 05101.00.2005.00654-1 — Processo Fiscal n.º. 10580.010050/2005-98

Tal pleito foi indeferido pelo SEORT/DRF/Salvador (BA), sob os seguintes fundamentos:

- a) O referido pagamento realizado em 27.04.2001, no montante de R\$ 38.000,24, encontra-se alocado ao débito de IRPJ apurado no 10 trimestre de 2001, não remanescendo saldo credor a restituir (vide docs. de fls.05/06);
- b) O contribuinte apresentou uma pretensa declaração retificadora para o exercício/2002, recepcionada em 25.11.2005, estando o mesmo sob fiscalização, desde 06.10.2005 por meio do mandado de procedimento fiscal — MPF n.º 0510100200500654-1. Entretanto, tal procedimento é vedado para o caso em questão, conforme determinam os artigos 832 e 833 do Decreto n.º 3.000/99 — RIR.

### *Do Despacho Decisório (fls. 45 e ss.)*

Transcrevo abaixo excertos pertinentes do Despacho Decisório:

Inicialmente verificamos que o crédito pleiteado tem como base o pagamento indevido ou a maior de IRPJ (código 2089), apurado no 10 trimestre de 2001, informado na DIPJ/2002, processada sob o n.º 0666757DV08, recepcionada em 25.06.2002. Ocorre que o referido pagamento realizado em 27.04.2001, no montante de R\$ 38.000,24,

encontra-se alocado ao débito de IRPJ apurado no 10 trimestre de 2001, não remanescendo saldo credor a restituir (vide docs. de fls.05/06).

Registre-se que o contribuinte apresentou uma pretensa declaração retificadora para o exercício/2002, recebida em 25.11.2005, estando o mesmo sob fiscalização, desde 06.10.2005 por meio do mandado de procedimento fiscal — MPF n.º 0510100200500654-1. Entretanto, tal procedimento é vedado para o caso em questão, conforme determinam os artigos 832 e 833 do Decreto n.º 3.000/99 — RIR.

Na oportunidade merece destaque o fato de que foram verificadas todas as declarações de compensação entregues até a presente data, através de consultas aos sistemas SIEF — PER/DCOMP, • CPERDCOMP e COMPROT, não sendo localizado nenhum documento que verse sobre o crédito aqui abordado.

### **Da Decisão da DRJ (Acórdão 15-025.948 - 1ª Turma da DRJ/SDR, fls. 66 e ss.)**

Transcrevo abaixo excertos do relatório da decisão de piso, a qual resume bem os fatos até aquele momento:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada contra despacho decisório n.º 513 de 28/05/2010 (fls. 45/47), proferido pela DRF de Salvador, o qual indeferiu o pedido de restituição n.º 00533.04867.111005.1.2.04-9240 e respectivas Declarações de Compensação n.ºs 05293.3434.251105.1.3.04-489 e 29783.15264.251105.1.3.04-1473.

A empresa acima identificada pretende compensar crédito referente a suposto recolhimento a maior do IRPJ (código 2089), referente ao 1º trimestre de 2001, no valor de R\$ 38.000,24 (trinta e oito mil e vinte e quatro centavos), com os débitos relativos à COFINS e IRPJ lançados de ofício no auto de infração que compõe o Processo Administrativo Fiscal n.º 10580.010050/2005-98.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Salvador, após analisar as informações apresentadas pela interessada, indeferiu o pleito do contribuinte através do Despacho Decisório n.º 513 de 28/05/2010, sob os seguintes fundamentos:

*Inicialmente verificamos que o crédito pleiteado tem como base o pagamento indevido ou a maior de IRPJ (código 2089), apurado no 1º trimestre de 2001, informado na DIPJ/2002, processada sob o n.º 0666757DV08, recebida em 25.06.2002. Ocorre que o referido pagamento realizado em 27.04.2001, no montante de R\$ 38.000,24 encontra-se alocado ao débito de IRPJ apurado no 1º trimestre de 2001, não remanescendo saldo credor a restituir (vide docs. de fls. 05/06).*

*Registre-se que o contribuinte apresentou uma pretensa declaração retificadora para o exercício/2002, recebida em 25.11.2005, estando o mesmo sob fiscalização, desde 06.10.2005 por meio do mandado de procedimento fiscal — MPF n.º 0510100200500654-1. Entretanto, tal procedimento é vedado para o caso em questão, conforme determinam os artigos 832 e 833 do Decreto n.º 3.000/99- RIR.*

Cientificado do aludido Despacho decisório em 03/09/2010 (fl. 48), o interessado apresentou Manifestação de Inconformidade em 24/09/2010 (fls. 50/63), alegando, em síntese, que:

*a) o despacho decisório em exame fundamentou-se no fato da DCTF retificadora ter sido apresentada no dia 25.11.2005, ocasião em que supostamente a empresa se encontrava sob ação fiscal, NÃO reconhecendo os novos valores dos débitos em retificação àqueles valores apresentados na DCTF original, para depois, concluir*

*pela inexistência de crédito, face ao fato de já ter sido, O DARF objeto da Dcomp completamente alocado ao débito informado na primeira DCTF;*

*b) essa assertiva é falsa: a fiscalização em questão, que se iniciou no dia 30.09.2005 (vide Termo de Início de Fiscalização anexo –doc.2), foi concluída em 01.11.2005, conforme atesta o Termo de Enceramento (doc.3) cujo recebimento pela manifestante recorrente em 04.11.2005, ou seja, 21 (vinte e um) dias antes de ter sido apresentada a retificadora da DCTF, em 25.11.2005. Aliás, naquela mesma data de 01.11.2005 também foi lavrado auto de infração, cuja ciência e recebimento, da mesma forma, se deu em 04.11.2005. Observa-se, portanto, que na data da transmissão da DCTF retificadora, em 25.11.2005, a empresa já não se encontrava mais sob ação fiscal;*

*c) ademais, em 19.03.2005 (conforme fl. 04/11 do Processo Fiscal) já havia sido enviada uma DCTF retificadora anterior, ocasião em que a existência do crédito ora pleiteado já se contemplava;*

*d) o direito ao crédito objeto da pleiteada compensação insurgiu-se em decorrência da Solução de Consulta n.º 16/2005 (doc. 4), através do processo de consulta n.º 10580.010938/2004-40 motivado pela manifestante recorrente, que reconheceu o direito da aplicação do percentual de 8% (oito por cento) na determinação da base de cálculo do lucro presumido, para os fins do IRPJ apurado no respectivo trimestre, equiparando-se tais serviços, aos serviços hospitalares, cujo efeito retroativo se deu por força do art. 106 do CTN. Com isso, os valores do IRPJ apurados anteriormente com o percentual de 32% (trinta e dois por cento) foram revisados o que motivou a retificação da respectiva DCTF do 1º trimestre de 2001, dentre outras retificadoras apresentadas;*

*e) destarte, resta claro que se trata de crédito líquido e certo, cujo ônus da prova atribuído ao postulante ora se apresenta configurado, não havendo dúvidas quanto ao direito pretendido;*

*f) em se tratando de crédito líquido e certo, cujo exercício do direito se deu através da apresentação da respectiva DCOMP, ainda que a referida DCTF retificadora não houvesse sido apresentada á época e mais, ainda que houvesse sido apresentada na ocasião em que estivesse a postulante sob ação fiscal, conforme pretendeu justificar o agente fiscal ao exarar o perfunctório Despacho Decisório, tal direito não poderia nunca ser negado;*

*g) isto porque, sabendo da existência do crédito a favor do contribuinte, a própria administração fazendária, deveria, como agente administrativo que é, tomar todas as providências (sejam eletrônicas, manuais, ou de qualquer outra forma) para que o seu direito líquido e certo fosse efetivamente exercido, sob pena do cerceamento do direito da ampla defesa, principio consagrado na Lei Maior;*

*h) assim conclui-se que a ausência de análise efetiva que ensejou o direito material do contribuinte, fundamentação válida do ato administrativo, cerceou o direito de defesa, motivo suficiente para tornar o Despacho decisório em questão NULO de pleno direito.*

Finaliza a sua defesa requerendo a nulidade do Despacho Decisório, a homologação da compensação objeto do presente PER/DCOMP e a acolhida integral da Manifestação de Inconformidade.

### **Do Recurso Voluntário (fls. 77 e ss.)**

Transcrevo excertos pertinentes das razões apresentadas na via recursal:

## **1. Do Objeto da Retificação da DIPJ/DCTF**

O(s) débito(s) compensado(s), objeto do presente Acórdão, decorre(m) da apuração verificada mediante o MPF 0510100/00654/05, que resultou nos lançamentos contidos no Auto Infração do PAF n.º 10580.010050/2005-98.

Os lançamentos em questão foram resultantes da não contabilização e a conseqüente não tributação das RECEITAS FINANCEIRAS. Nesse ponto, insta frisar que contribuinte declarou o comprometimento de quitar o débito após o levantamento fiscal não pretendendo impugnar a cobrança, conforme se infere da transcrição dos esclarecimentos do próprio autuante.

Observe-se, portanto, que NÃO houve qualquer intenção da Recorrente de questionar ou impugnar sobre a inclusão das referidas receitas financeiras para cálculo dos impostos devidos - IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, inobstante a inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal quanto às contribuições sociais.

A necessidade da retificação das declarações apresentadas (DIP7/DCTF) decorreu, ÚNICA e EXCLUSIVAMENTE, da Solução de Consulta n.º 16/2005, através do Processo de Consulta n.º 10580.010938/2004-40, que reconheceu o direito da aplicação do percentual de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento) na determinação da BASE DE CÁLCULO do lucro presumido para o IRPJ e CSLL, respectivamente, sobre a RECEITA DE SERVIÇOS HOSPITALARES.

Por outro lado, a retificação não poderia contemplar os valores cobrados no respectivo auto de infração já que se trata de lançamento de ofício, não ensejando a declaração pelo próprio contribuinte.

Com efeito, demonstra-se não haver conflito entre o débito objeto do Auto de Infração e a retificação da declaração em comento, seja porque o primeiro trata apenas de débitos lançados de ofício (não tributação das receitas financeiras), enquanto que o segundo diz respeito à revisão da BASE DE CÁLCULO da receita das atividades da empresa. Em suma, trata-se de receitas completamente distintas - FINANCEIRAS x SERVIÇOS HOSPITALARES.

## **2. Do Direito de Retificação da DCTF**

[...]

Observa-se, portanto, que, na data da transmissão da DCTF retificadora, em 25.11.2005, a empresa já não se encontrava mais sob ação fiscal.

[...]

Ainda que se pudesse admitir se tratar da mesma matéria e mesmo antes de encerrada a ação fiscal, o que definitivamente não o caso em exame, é pacífico o entendimento da doutrina e da jurisprudência administrativa no sentido de que a retificação da DCTF poderá ser admitida, desde que fique devidamente evidenciada a existência de ERRO MATERIAL DE FATO, tudo em nome do princípio da busca da VERDADE MATERIAL.

[...]

## **3. Da Prestação dos Serviços Hospitalares**

[...]

Infere-se, portanto, que os serviços médicos prestados nas condições eram, à época, considerados "serviços hospitalares", para os fins da definição do percentual do IRPJ e da CSLL na modalidade do lucro presumido.

Nesse corolário, não restam dúvidas que os serviços prestados pela Recorrente nas diversas especialidades da área médica e de saúde, tais como, clínica médica geral, cirurgia geral, ortopedia e traumatologia, ultrassonografia, urologia, angiologia e cirurgia vascular, Proctologia, oftalmologia, endoscopia digestiva, audiometria, otorrinolaringologia, ginecologia e obstetrícia, etc., consoante os documentos de que trata o item 4 adiante, se enquadravam perfeitamente nas disposições dos itens 1.7 e 1.8 da Atribuição 1, 2.1.5 e 2.2.5, da Atribuição 2, todos da Parte II da mencionada Resolução ANVISA 50/2002.

Ressalte-se que a aplicação do entendimento acima esposado se deu de forma retroativa, em observância ao art. 106 do CTN, e confirmado através do item 11.2 da Solução de Consulta acima transcrita.

#### **4. Da Apresentação das Provas Suscitadas no Julgamento do Acórdão Atacado**

O referido acórdão dispõe que "caberia ao interessado comprovar o alegado direito Líquido e certo em que se fundamentam as retificações efetuadas nas suas declarações apresentadas ao fisco: o direito de utilizar o percentual de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ (e 16% na CSLL), por supostamente se enquadrar no conceito de serviços hospitalares".

Declara ainda insuficiente a apresentação da Solução de Consulta nº 16/2005, através do Processo de Consulta 112 10580.010938/2004-40, para comprovação do direito da aplicação da base de cálculo reduzida, na forma do artigo 27, da IN SRF nº 480/2004, para efeito do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 - serviços hospitalares.

Isto posto afirma que "para comprovar os serviços hospitalares conforme disposto na IN 480/2004, poderiam ser anexados aos autos cópias de contratos com o SUS ou Planos de saúde, faturas ou notas fiscais emitidas pela autuada constando a execução efetiva dos serviços hospitalares indicados na defesa, ou até cópias de prontuários médicos, o que não ocorreu no presente caso"

Face aos argumentos acima aduzidos acerca da admissão da apresentação das provas requeridas, ainda que em sede de Recurso Voluntário, junta-se ao presente os seguintes documentos comprobatórios do exercício da atividade de "serviços hospitalares":

- a) Contrato Social original e alterações, onde constam as atividades de serviços de medicina em geral, além de outros relacionados à área de saúde (doc. 2);
- b) Contratos de Prestação de Serviços Médicos firmados com entidades contratantes de tais serviços, como os planos de saúde UNIMED e MASTERMED (doc. 3);
- c) Contratos de Prestação de Serviços Médicos firmados com prestadores de serviços nas diversas especialidades da área médica e de saúde, tais como clínica médica geral, cirurgia geral, ortopedia e traumatologia, ultrassonografia, urologia, angiologia e cirurgia vascular, proctologia, oftalmologia, endoscopia digestiva, audiometria, otorrinolaringologia, ginecologia e obstetrícia, etc (doc. 4);
- d) Notas Fiscais de prestação de serviços faturados para os contratantes em que comprovam a prestação de serviços médicos nas diversas especialidades acima mencionadas (doc. 5), relativamente aos anos de 2001 e 2002;

e) Notas fiscais e comprovantes de pagamentos relativos à aquisição de insumos e materiais utilizados nos diversos procedimentos médicos realizados pela Recorrente (doc. 6), relativamente aos anos de 2001 e 2002;

f) Parte de prontuários médicos levantados por amostragem, em que atestam o atendimento aos inúmeros pacientes nos anos de 2001 e 2002 (doc. 7).

Por fim, tendo em vista ao grande volume de prontuários médicos e apresentados apenas por amostragem, e ainda, considerando-se a qualidade das cópias dos documentos que ora se apresenta, principalmente em relação às notas fiscais, a Recorrente coloca à disposição todos os originais de toda a documentação para uma possível Diligência e/ou Perícia, porventura seja necessária, em atendimento às disposições do Decreto 70.235/72 nesse sentido.

## 5. Do Pedido

Pelos fatos acima expostos e em razão da pacífica jurisprudência administrativa, bem como reiterando todos os argumentos das suas manifestações no processo e somando-se aos que ora se apresenta, requer aos ilustres Conselheiros que conheçam o presente Recurso Voluntário, para lhe dar provimento, (i) que seja acatada como comprovação do direito a retificação da DCTF, os documentos ora anexados na forma descrita no item 5; (ii) que seja admitido o(s) Pedido(s) de Restituição e/ou a(s) "Declaração(ões) de Compensação" objeto do referido processo, para reconhecimento do crédito, devendo ser homologada a compensação objeto do presente PER/DCOMP, no valor correspondente aos débitos reconhecidos e/ou indicados no Auto de Infração; (iii) que seja refutada a alegação de preclusão, admitindo-se, por via de consequência, as provas que ora se apresentam (iv) que seja admitido que a Recorrente exercia, de fato e de direito, a atividade de prestação dos serviços hospitalares, consoante às normas aplicáveis à época e os documentos ora apresentados; e, por fim, (v) o acolhimento do presente RECURSO VOLUNTÁRIO pela sua totalidade.

É o relatório, passo ao voto.

## Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em apertada síntese, a contribuinte, por exercer atividade de “serviços hospitalares”, recalculou o valor dos tributos, utilizando-se de forma retroativa os percentuais de 8% e 12% respectivamente, em vez do percentual de 32% originalmente utilizado, em função do processo de consulta nº 10580.010938/0004-40.

Assim, apresentou PER/DCOMP através da qual pleiteou a compensação do pretense crédito relativo a recolhimento realizado a maior. Como não havia retificado a DCTF, o DARF apontado com o crédito de pagamento indevido ou a maior estava alocado ao débito originalmente declarado, não restando saldo disponível para compensação.

Apresenta em seu Recurso Voluntário o que chamou de “Provas Suscitadas no Julgamento do Acórdão Atacado”, juntando documentos comprobatórios do exercício da atividade de “serviços hospitalares” constante das e-fls. 94 e ss.

Cumprir destacar, nesse ponto, que poderia a interessada exercer efetivamente a prestação de “serviços hospitalares” no período em questão, de modo a se enquadrar fiscalmente na alíquota reduzida. Fato é, nesta situação, que não há como ter a certeza da atividade exercida com os documentos que foram juntados aos autos. O percentual do lucro presumido é considerado por cada tipo de receita auferida. Rememore-se que, em caso de haver receitas oriundas de diversas atividades, deve-se considerar o respectivo percentual referente a cada uma delas, para se apurar o exato tributo devido no respectivo período de apuração (cf. art. 15, § 2º da Lei 9.249/95).

Por outro lado, o crédito que se aponta em uma Declaração de Compensação deve ser líquido e certo. Não pode haver dúvidas para que se proceda a ulterior homologação da compensação. O *onus probandi* é do contribuinte. A “Máquina Pública”, nesse tipo de processo, não pode diligenciar em seu lugar. A compensação opera-se mediante o instituto da homologação posterior (tácita ou expressa). Ou seja, não havendo manifestação por parte da Fazenda Pública, resta extinto o débito confessado por meio da declaração, porquanto homologado tacitamente. Essa sistemática viabiliza a aplicação do instituto da compensação em milhares de casos, favorecendo milhares de contribuintes. No entanto, qualquer dúvida quanto a certeza e liquidez do crédito contra a Fazenda, a sua comprovação deve ser feita “imediatamente” pelo contribuinte. Trata-se de rito sumário, devido as suas particularidades, sob pena de sepultar sua aplicação, caso assim não o seja.

Ademais, cabe realçar que essa mesma questão, em relação a mesma contribuinte, não é estranha a esta Turma de Julgamento. Na mesma linha do supraexposto, reproduzo exímio voto condutor constante do **Acórdão n.º 1401-004.033**, situação em que o I. Relator Carlos André Soares Nogueira expõe suas razões de decidir, as quais, com a devida vênia, adoto como minhas, aplicando-se ao caso ora apreciado:

**Do Acórdão n.º 1401-004.033 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**

---

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

ELEMENTOS PROBATÓRIOS. SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. RAZÕES POSTERIORMENTE TRAZIDAS AOS AUTOS. EXCEÇÃO.

Configura exceção à regra geral de preclusão do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 a apresentação de elementos de prova para contrapor razões trazidas aos autos na decisão de primeira instância.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(CSLL)

Ano-calendário: 2003

PER/DCOMP. ERRO DE FATO. SERVIÇO HOSPITALAR. COMPROVAÇÃO.

Para comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado em PER/DComp, não basta que o sujeito passivo comprove que exerce atividades que podem configurar serviços hospitalares para fins de aplicação dos percentuais mais favoráveis no lucro presumido. É preciso demonstrar com a escrita comercial e documentação fiscal quais são as atividades efetivamente desenvolvidas, segregando as parcelas das receitas sujeitas a cada percentual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Nome do Relator - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

[...]

#### **Voto**

[...]

#### **Elementos probatórios juntados em sede de recurso voluntário.**

Inicialmente, pugna a recorrente pelo conhecimento dos elementos probatórios juntados em sede de recurso voluntário.

Em síntese, alega que a ausência de elementos probatórios somente foi alegada na decisão da DRJ, uma vez que o despacho decisório da RFB limitou-se a fundamentar a decisão na ausência de crédito.

Creio ter razão a recorrente.

Não me coaduno com a linha de pensamento que, em função do princípio da verdade material e do formalismo moderado do processo administrativo tributário, adere à possibilidade de apresentação de novos elementos de prova a qualquer tempo.

Penso que o legislador pátrio já ponderou tais princípios com o da igualdade, da eficiência e da razoável duração do processo quando definiu no artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72 a regra geral de preclusão para apresentação de elementos probatórios:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. - grufei*

Entretanto, conforme se pode observar nos disposto no parágrafo 4º do dispositivo legal acima, é possível apresentar novos elementos de prova quando se destinarem a *contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos*.

É exatamente o caso dos autos.

A questão probatória somente foi trazida a baila na decisão de primeira instância. Portanto, a recorrente tem direito a juntar, em sede de recurso voluntário, os elementos que entender necessários para contrapor a razão posta pela autoridade *a quo*.

Assim, voto, neste ponto, por conhecer dos elementos de prova juntados ao recurso voluntário.

#### **Mérito.**

Inicialmente, é preciso fazer um registro acerca do procedimento da fiscalização. Não merece reparos a decisão tomada no despacho decisório, diante do contexto fático-jurídico posto sob análise da autoridade administrativa. De fato, a contribuinte havia declarado em DCTF o débito no qual o DARF apontado como origem do crédito foi integralmente utilizado.

Portanto, no contexto fático-jurídico apresentado à fiscalização, realmente não havia nenhum saldo disponível em face do DARF apontado.

Contudo, no processo administrativo tributário, abre-se a possibilidade de o sujeito passivo comprovar a ocorrência de um erro de fato e a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Neste sentido tem-se consolidado a jurisprudência deste Conselho, como se pode ver nos seguintes julgados:

#### **PER/DCOMP. ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO.**

*Comprovado o erro de fato no preenchimento da DCTF com a sua posterior retificação, com base em documentos hábeis e idôneos, há que se acatar a DIPJ e a DCTF para fins de comprovar a liquidez e certeza do crédito oferecido para a compensação com os débitos indicados na PER/DCOMP eletrônica pela Unidade Local Competente. (Acórdão CARF nº 1201-002.898, de 16/04/2019)*

**RETIFICAÇÃO DO PER/DCOMP APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. ERRO DE FATO.**

*Erro de fato no preenchimento de Dcomp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não pode apresentar uma nova declaração, não pode retificar a declaração original, e nem pode ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal, além de permitir um indevido enriquecimento ilícito por parte do Estado, ao auferir receita não prevista em lei. (Acórdão CARF n.º 3003-000.298, de 24/05/2019)*

**Entretanto, incumbe ao sujeito passivo comprovar a ocorrência de erro de fato e a liquidez e certeza do crédito pleiteado.**

**Na espécie, a recorrente trouxe elementos de prova que demonstram que exerce atividades que podem se enquadrar como *serviços hospitalares* para fins de apuração do Lucro Presumido.**

**Entretanto, não traz nenhum elemento que possa asseverar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.**

**Trata-se de matéria probatória.** Trata-se de determinar a liquidez e certeza do crédito objeto do pedido de repetição, com declaração de compensação, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional.

**No recurso voluntário, o contribuinte fez longa defesa da interpretação do artigo 23 da IN SRF n.º 306/2003, vigente na época dos fatos, de forma a enquadrar sua atividade como *serviço hospitalar*. Com isso, defendeu o direito a apurar o lucro presumido conforme a alíquota mais benéfica e não a alíquota aplicável aos serviços em geral.**

**Contudo, os elementos probatórios trazidos aos autos não são suficientes para conferir certeza e liquidez ao crédito pleiteado. Explico.**

**A questão posta é a desconstituição de débito constituído por meio de DCTF, que requer a comprovação de qual é o débito condizente com a verdade material. Em outras palavras, se o contribuinte equivocou-se na DCTF e na DIPJ e declarou débitos maiores do que os devidos, deve comprovar qual o montante efetivamente devido e, por consequência, comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.**

É preciso lembrar que, de acordo com artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, o contribuinte deve apresentar na manifestação de inconformidade "*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*".

**No mesmo sentido, o artigo 373, I, do Código de Processo Civil determina que incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito.**

**Não é demais lembrar, também, que a determinação da aplicação do percentual de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) é dirigido à atividade e não à pessoa que desenvolve serviços hospitalares. É o que se depreende da dicção do artigo 15, § 1º, III, "a", e § 2º, da Lei n.º 9.249/95, *verbis*:**

*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 n.º 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;*

(...)

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

*(...)”. grifei.*

Assim, não basta que o contribuinte faça prova de que desenvolve atividades que podem ser enquadradas no conceito de serviços hospitalares para que, automaticamente, toda a receita operacional auferida seja enquadrada nos percentuais de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). É preciso que o sujeito passivo junte elementos para vincular a receita à atividade de serviço hospitalar.

É preciso trazer aos autos elementos de prova relativos às receitas auferidas para demonstrar quais as atividades que se enquadram como *serviço hospitalar* e quais não se enquadram. As receitas provenientes de simples consultas, por exemplo, não se enquadram na tributação mais benéfica, como se pode observar na Solução de Consulta COSIT nº 145, de 19/09/2018, *verbis*:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. REQUISITOS.***

*Na prestação de serviços hospitalares a utilização do percentual de 8% na apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro presumido reclama a presença dos seguintes requisitos, cumulativamente:*

*a) a prestação de serviços hospitalares, assim considerados aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde, prestados por estabelecimentos assistenciais de saúde que desenvolvam as atividades previstas nas atribuições 1 a 4 da RDC Anvisa nº 50, de 2002 (exceto consultas médicas); e*

*b) a prestadora dos serviços ser organizada, de fato e de direito, como sociedade empresária e atender às normas da Anvisa.*

[...]

***LUCRO PRESUMIDO. CONSULTAS MÉDICAS E SERVIÇOS DE ACUPUNTURA. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.***

***As receitas decorrentes de consultas médicas, inclusive ambulatoriais, e da prestação de serviços de acupuntura sujeitam-se ao percentual de 32% na apuração do IRPJ no regime de tributação do lucro presumido. – grifei.***

Analisando os elementos de prova juntados aos autos, vê-se que a contribuinte contratou diversos serviços com a MASTERMED ADMINISTRADORA DE PLANO DE SAÚDE LTDA. Todavia, parte desses serviços compreendem simples consultas eletivas que, como visto, não dão azo à aplicação do percentual mais benéfico do Lucro Presumido. Para que não parem dúvidas, reproduzo a cláusula 2.1 do contrato com a MASTERMED:

**São deveres da CONTRATADA:**

2.1 – Colocar à disposição dos usuários inscritos no plano de saúde da carteira da CONTRATANTE, bem como das empresas credenciadas administradas pela CONTRATANTE, todos os serviços médico relacionados neste contrato, que dele faz parte integrante, para todos os fins de direito, entendendo como tal “atenção ao paciente” no que tange a Prestação de Serviços Ambulatoriais (Consultas Eletivas) nas Especialidades de Clínica Médica, Cardiologia, Cirurgia Pediátrica, Dermatologia, Ginecologia, Obstetrícia, Pneumologia, Urologia, Infectologia, Ortopedia, Gastroenterologia, e Exames de ECG, preventivo, Ultrasonografia, Análises laboratoriais e Fisioterapia.

A análise das notas fiscais também não socorre a recorrente. Em verdade, trata-se de notas fiscais globais emitidas mensalmente, com a singela descrição de “*Serviços médicos prestados no mês...*”. Seria preciso que fossem emitidas notas fiscais por procedimento – individualizadas – para que se pudesse identificar quais os procedimentos que se enquadram no conceito de *serviços hospitalares*.

Ademais, seria preciso juntar elementos de prova da contabilidade para se determinar se as receitas declaradas estão de acordo com a escrita comercial (ou Livro Caixa).

Sem a apresentação de tais elementos probatórios, o pedido do contribuinte carece de liquidez e certeza.

**Conclusão.**

Portanto, não tendo o contribuinte logrado apresentar elementos suficientes de prova da liquidez e certeza do crédito pleiteado, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(grifo nosso)

**Do Acórdão n.º 1002-000.672 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**

Ainda, em 08 de maio de 2019, a mesma matéria em relação a mesma contribuinte foi objeto de apreciação pela 2ª Turma Extraordinária (Acórdão n.º 1002-000.672) a qual decidiu, por unanimidade de votos, em não conhecer dos documentos inéditos juntados no recurso voluntário, em razão da preclusão consumativa, e, no mérito, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

INCLUSÃO DE DOCUMENTOS INÉDITOS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Documentos inéditos colacionados apenas por ocasião da apresentação do Recurso Voluntário não podem ser conhecidos pela instância recursal em razão da ocorrência da preclusão consumativa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

**NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO.**

**Correta a não homologação de declaração de compensação, quando comprovado que o crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez,**

**visto que fora integralmente utilizado para a quitação de débito com características distintas.**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

**PER/DCOMP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS PROBANDI DO RECORRENTE.**

**Compete ao Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação. Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos.**

Transcrevo excertos com as fundamentações pertinentes: O então manifestante não trouxe prova material atestando o cumprimento das condições estabelecidas no parágrafo primeiro do artigo 27 da IN SRF n.º 480/2004 para que seu estabelecimento fosse considerado como de serviço hospitalar e tampouco comprovou o atendimento ao disposto no parágrafo 2º do mesmo artigo, porquanto os registros cadastrais constantes na base de dados da RFB (mencionados no item 1 deste Voto) indicam que o contribuinte opera exclusivamente no ramo imobiliário, inexistindo qualquer referência à atividade de atendimento hospitalar compreendida na classe 8511-1 do CNAE.

No que concerne à solução de processos de consulta, adiro ao entendimento expresso no acórdão recorrido, segundo o qual são elas proferidas "em tese", isto é, em termos genéricos e condicionais, não se mostrando razoável, por isso, supor que a resposta da Solução de Consulta SRRF/5º RF/DISIT n.º 16/2005 possa, pura e simplesmente, ser aceita como lastro probatório da tese do Recorrente, de modo a legitimar, per se, o reconhecimento do direito creditório pretendido por meio da redução do percentual de presunção de lucro de 32% para 12% no cálculo da CSLL.

Caberia ao Recorrente, portanto, apresentar conjunto probatório específico e congruente, que permitisse avaliação objetiva e detalhada da utilização da alíquota reduzida de presunção do lucro presumido, de modo a autorizar o julgador ao reconhecimento de que a situação alegada amolda-se (ou não) à descrita hipoteticamente na referida Solução de Consulta, o que efetivamente não ocorreu.

Assim, a falta de apresentação de documentos de comprovação da existência de estabelecimento hospitalar e da realização da atividade de prestação de serviços hospitalares na forma prescrita pela legislação inviabiliza a verificação efetiva do exercício desta atividade pelo julgador e, conseqüentemente, a apuração de eventual erro na aplicação do percentual de presunção da base de cálculo presumida da CSLL.

**Com relação à retificação da DCTF feita após a emissão do Despacho Decisório Eletrônico, como dito pelo próprio Recorrente, esta possibilidade é admitida pela doutrina e jurisprudência (e até mesmo por atos normativos), desde que acompanhada de prova inequívoca da existência do erro e do crédito declarado, o que efetivamente não ocorreu no presente caso, conforme discorrido anteriormente.**

**Importante frisar que na análise de mérito relativo a processos de compensação, é cediço que o onus probandi do crédito pleiteado compete àquele que o alega possuir<sup>2</sup> e que a falta de documentos hábeis e de declarações retificadoras válidas nos autos afasta a possibilidade de confirmação da certeza e liquidez do crédito**

**pleiteado, requisito legal para a concessão da compensação, conforme dispõe o art. 170 do CTN (grifos nossos):**

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.*

**Nesse quadro, é forçoso reconhecer que o Recorrente não logrou comprovar de forma idônea e indubitável o crédito que entendia possuir, sendo, portanto, correta a não homologação do PERD/COMP n.º 42847.75153.311008.1.3.04-0269.**

### **3. Dispositivo**

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo integralmente a decisão de piso.

(assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva

**[grifo nosso]**

### ***Das Provas Apresentadas em Sede Recursal***

---

Em homenagem à verdade material e considerando a decisão do juízo *a quo* no que tange a ausência de provas, entendo que cabe o conhecimento e apreciação dos documentos juntados em sede recursal, afastando eventual entendimento acerca de preclusão consumativa.

Com os documentos juntados (fls. 94 e ss.), a recorrente busca unicamente provar o efetivo exercício das atividades hospitalares.

No entanto, cumpre realçar que os documentos apresentados não se referem ao período de apuração referente ao DARF apontado como crédito. Como já exposto, o percentual do regime do lucro presumido pode variar de acordo com a atividade exercida, e deve ser analisado em relação à natureza de cada receita auferida em determinado período de apuração.

### ***Considerações Finais***

---

Reitere-se que o percentual do lucro presumido é definido de acordo com a atividade exercida pela pessoa jurídica. Para se ter a certeza e liquidez de determinado pagamento indevido ou a maior, é preciso identificarmos a natureza das receitas auferidas no respectivo período de apuração, para a exata demonstração do imposto devido e do pagamento indevido ou a maior.

Necessária, então, a apresentação dos registros contábeis, demonstrando a apuração do imposto, de modo a evidenciar a natureza das receitas constantes das notas fiscais do período em análise. Este ônus cabe ao contribuinte.

Os documentos apresentados pela recorrente não permitem concluir ser o crédito “líquido e certo”. Desse modo, não há como reconhecer o crédito em questão.

***Conclusão***

---

Desta forma, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo *in totum* a decisão de primeira instância.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator