



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

**Processo n°** 10580.903089/2008-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1001-001.247 – Turma Extraordinária / 1ª Turma  
**Sessão de** 8 de maio de 2019  
**Matéria** IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
**Recorrente** CLÍNICA DRA. LAILA TUFFI HASSAN ARRUDA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

RETIFICAÇÃO DE DCTF - PRAZO.

ANO-CALENDÁRIO 2000

RETIFICAÇÃO DE DCTF. POSSIBILIDADE. PRAZO.

Só é possível a retificação da DCTF enquanto ainda não homologados os lançamentos originais, ou seja, dentro do prazo de 05 anos contados da ocorrência do fato gerador, ou do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, observado a existência ou não de pagamentos por parte do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Sergio Abelson- Presidente

(assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sergio Abelson (presidente), Andrea Machado Millan e Jose Roberto Adelino da Silva.

**Relatório**

Trata o presente processo de recurso voluntário, contra o acórdão número 06-53.549, da 1ª Turma da DRJ/, que considerou improcedente a manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório que indeferiu o pedido de compensação feito através da Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Transcrevo, a seguir, o relatório:

A compensação declarada por meio do PER/DCOMP nº 18766.61324.020806.1.7.04-0606 (fls. 02-06), relativa à compensação do débito de R\$ 1.717,48 de IRPJ com base no lucro presumido do 3º trimestre/2004, com utilização da parcela de R\$ 1.013,14 do direito creditório de R\$ 5.402,12 oriundo do pagamento indevido ou a maior, em 30/10/2000, do débito de IRPJ com base no lucro presumido do 3º trimestre/2000 (R\$ 5.812,37).

2. A DRF/Salvador por meio do Despacho Decisório proferido em 09/05/2008, rastreamento nº 759920705 (fls. 07-09), não homologou a compensação declarada nos autos em face da inexistência do direito creditório indicado, haja vista o recolhimento efetuado em 30/10/2000 ter sido integralmente alocado ao débito, regularmente confessado em DCTF, de IRPJ com base no lucro presumido do período de apuração 30/09/2000.

3. A interessada foi cientificada do despacho decisório por via postal em 20/05/2008 (fl. 10) e apresentou contestação em 28/05/2008 (fl. 11), mas por problemas de ordem processual houve necessidade de reintimá-la, em 19/09/2014, a apresentar a segunda via da manifestação de inconformidade, acompanhada dos documentos de praxe de identificação do representante legal que assina o recurso (fls. 11-15).

4. Assim, na manifestação de inconformidade reapresentada em 09/10/2014 (fls. 18-21), a interessada apresentou as alegações a seguir sintetizadas:

a) a requerente exerce a atividade de prestação de serviços de imagenologia ligada à atenção e assistência à saúde, decorrentes de prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia;

b) o débito objeto da compensação, o IRPJ do 3º trimestre/2004, não foi corretamente calculado, pois, posteriormente ao envio da DCOMP, se constatou erro na imputação do percentual de determinação da base de cálculo do imposto no lucro presumido;

c) apurou-se saldo negativo de IRPJ; observe-se, nesse sentido, a DIPJ 2005 e a DCTF relativa ao 3º trimestre/2004;

d) por um lapso, a recorrente não se atentou para a necessidade de cancelar a respectiva DCOMP, bem como para providenciar a correspondente retificação da DCTF à época, o que somente se deu agora em razão da identificação da inconsistência verificada pelo despacho decisório em questão;

e) a retificação da DIPJ e da DCTF se deu pelo fato de a requerente ter reconhecido o direito de se enquadrar no conceito de serviços hospitalares, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, utilizando-se de forma retroativa os percentuais de 8% e 12%, respectivamente, ao invés do percentual de 32% originalmente imputado – processo de consulta nº 10580.001100/2004-65.

Cientificada em 06/01/2016 (fl 89), a recorrente apresentou o recurso voluntário em 01/02/2016 (fl 91).

## Voto

Conselheiro José Roberto Adelino da Silva - Relator

Inconformada, a recorrente apresentou o Recurso Voluntário, tempestivo, que apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, previstos no Decreto 70.235/72, e, portanto, dele eu conheço.

A DRJ, proferiu o seguinte acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCRO PRESUMIDO. SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO.

Aplica-se o percentual de 32% de determinação da base de cálculo do imposto de renda com base no lucro presumido porquanto à época da ocorrência dos fatos geradores em análise, no ano-calendário de 2000, predominava o entendimento de que serviços hospitalares eram aqueles em que o estabelecimento prestador promove a internação e hospedagem do paciente para aplicar-lhe tratamento, com acompanhamento ininterrupto de médicos e enfermeiros, entre outros, com assunção de todos os custos de atividades classificadas como auxiliares (serviços de hotelaria, lavanderia, culinária, segurança, transporte de pacientes, etc).

SOLUÇÃO DE CONSULTA. ENTENDIMENTO INAPLICÁVEL A SITUAÇÕES ANTERIORES À EDIÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA COM BASE NA QUAL FOI PROFERIDA.

Inaplicável ao presente caso o entendimento contido na Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 24, de 2005, com fundamento na IN SRF nº 480, de 2004, que estabeleceu novos requisitos para enquadramento da atividade como serviços hospitalares, porquanto não alcança as situações anteriores à edição de referida instrução normativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO INFORMADO NO PER/DCOMP.

Inexistindo comprovação do direito creditório informado no PER/DCOMP, é de se confirmar a não homologação da compensação declarada nos autos.

Continuando, a DRJ argumenta:

8. Assim, verifica-se que na DIPJ 2001 original (fls. 34-54) a contribuinte declarou R\$ 5.812,38 de IRPJ a pagar no 3º trimestre/2000, cujo valor foi alterado para R\$ 410,27 na DIPJ 2000 retificadora apresentada em 22/06/2004 (fls. 55-75). Contudo, em 10/05/2008 a interessada apresentou DCTF retificadora do 2º trimestre/2000 para zerar do débito de IRPJ, de R\$ 5.812,38, confessado na DCTF original (fls. 78-80).

...

11. No caso em análise, a contribuinte formulou consulta, nos autos do processo nº 10580.001100/2004-65, acerca do percentual de determinação da base

de cálculo do imposto com base no lucro presumido para a atividade, por ela exercida, de serviços de imagenologia ligada à atenção e assistência à saúde.

12. A Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 24, de 17 de novembro de 2005, orientou que a pessoa jurídica que exerça a atividade de prestação de serviços de imagenologia ligada à atenção e assistência à saúde, decorrentes de prestação de apoio ao diagnóstico e terapia, somente terá sua atividade considerada como serviço hospitalar, para os efeitos do § 1º, inciso III, alínea “a”, do artigo 15 da Lei nº 9.249, de 1995, se atender aos requisitos normativos:

*Diante do exposto, soluciono a presente consulta informando à consulente que a pessoa jurídica que exerça a atividade de prestação de serviços de imagenologia ligada à atenção e assistência à saúde, decorrentes de prestação de apoio ao diagnóstico e terapia (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. (Grifou-se)*

13. Referida Solução de Consulta fundamentou-se no conceito de serviços hospitalares à época constante do artigo 27 da IN SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004 (revogada pela IN RFB nº 1.234, de 2012), que definiu que são assim considerados aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das atribuições elencadas nos incisos I (atribuições 1, 2 e 3) e II (atribuição 4, relativa às atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia) 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 2002, e pela RDC nº 189, de 2003:

...

14. Consta da conclusão da Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 24, de 2005, ressalva no sentido de que são considerados não atendidos os requisitos normativos relativos ao enquadramento da atividade como serviço hospitalar se a pessoa jurídica incorrer 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.

15. O parágrafo único do artigo 966 do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, estabeleceu que não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa:

...

16. Já o parágrafo 1º do artigo 27 da IN SRF nº 480, de 2004, determina que a estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 (Dimensionamento, Quantificação e Instalações Prediais dos Ambientes) da Parte II (Programação Físico Funcional dos Estabelecimentos de Saúde) da RDC da Anvisa nº 50, de 2002, conforme comprovação por meio de documento

competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal (comprovação não juntada aos autos pela reclamante).

17. Contudo, a orientação dada pela Solução de Consulta SRRF/5ª RF/DISIT nº 24, de 2005, é inaplicável ao presente caso em face de não alcançar as situações anteriores à edição da IN SRF nº 480, de 2004.

...

19. Para solução do litígio importa apenas que à época da ocorrência dos fatos em análise, no ano-calendário de 2000, predominava o entendimento de que serviços hospitalares eram aqueles em que o estabelecimento prestador promove internação e hospedagem do paciente para aplicar-lhe o tratamento, com acompanhamento ininterrupto de médicos e enfermeiros, entre outros, com assunção de todos os custos de atividades classificadas como auxiliares (serviços de hotelaria, lavanderia, culinária, segurança, transporte de pacientes, etc).

Cita doutrina e continua:

21. A Portaria nº 30-BSB do Ministério da Saúde, de 11 de fevereiro de 1977, que aprova conceitos e definições de que trata o inciso I do artigo 2º do Decreto nº 76.973, de 31 de dezembro de 1975, no item I – Terminologia Geral – subitem 7, indica que hospital:

#### *07. HOSPITAL*

*É parte integrante de uma organização médica e social, cuja função básica consiste em proporcionar à população assistência médica integral, curativa e preventiva, sob quaisquer regimes de atendimento, inclusive o domiciliar, constituindo-se também em centro de educação, capacitação de recursos humanos e de pesquisas, em saúde, bem como de encaminhamentos de pacientes, cabendo-lhe supervisionar e orientar os estabelecimentos de saúde a ele vinculados tecnicamente. (Grifou-se)*

22. O Manual Brasileiro de Acreditação Hospitalar, 2ª edição, 1999, editado pela Secretaria de Políticas de Saúde do Ministério da Saúde, nas páginas 8 e 9, apresenta o conceito de hospital sugerido pela Organização Pan-Americana da Saúde (OPAS):

*São todos os estabelecimentos com pelo menos 5 leitos, para internação de pacientes, que garantem um atendimento básico de diagnóstico e tratamento, com equipe clínica organizada e com prova de admissão e assistência permanente prestada por médicos. Além disso, considera-se a existência de serviço de enfermagem e atendimento terapêutico direto ao paciente, durante 24 horas, com disponibilidade de serviços de laboratório e radiologia, serviço de cirurgia e/ou parto, bem como registros médicos organizados para a rápida observação e acompanhamento dos casos. (Grifou-se)*

23. Outros subsídios podem ser buscados em diplomas administrativos como o Parecer Normativo COSIT nº 36, de 30 de maio de 1977 que, se referindo a despesas médicas e hospitalares a título de dedução do Imposto de Renda da Pessoa Física, determina que podem ser considerados como despesas de hospitalização

todas aquelas diretamente relacionadas com o tratamento e recuperação do paciente durante o período de internação em hospital ou casa de saúde:

24. Logo, podia-se caracterizar um estabelecimento hospitalar como sendo uma estrutura organizada com instalações físicas, equipamentos e recursos humanos, que apresentasse condições apropriadas para assistência e internação de pacientes, visando garantir-lhes um atendimento básico de diagnóstico e tratamento de saúde, com equipe de profissionais qualificados nas mais diversas áreas e que funciona de forma ininterrupta.

25. Dessa forma, a base de cálculo do imposto de renda do 2º trimestre/2000 deve ser apurada mediante aplicação do percentual de 32% de determinação do lucro presumido.

Em seu recurso, a recorrente tece considerações sobre o Código Civil e que a sociedade está registrada na Junta Comercial, sendo descabido o argumento de que não é sociedade empresária, cita doutrina e argumenta:

A Recorrente, que possuía, à época, como ainda possui, a atividade de Serviços Médicos na área de imagenologia de apoio ao diagnóstico e terapia, e as exerce de forma organizada e evidenciada pela circulação de serviços, necessária para a definição do conceito de "empresário", além do aspecto da mão-de-obra especializada e do fator tecnológico (equipamentos modernos, muitos deles importados). A circulação dos serviços se constata também pela necessidade de contratação de diversos profissionais qualificados (ginecologistas, obstetras, radiologistas, etc.) para a perfeita prestação dos seus serviços. Os sócios, ainda que sejam profissionais, não poderiam, sozinhos, dar conta da demanda de clínica médica com especialidades diversas.

Conclui-se, portanto, que em que pese se tratar a atividade da Recorrente atividade de natureza científica, há de se admitir que estando, de fato, presente o chamado "elemento de empresa" estará ela, como de fato foi, enquadrada como sociedade empresária.

Apresenta a prova do registro na JUCEB (fl 96).

Quanto ao segundo posicionamento da DRJ, a recorrente argumenta que a solução de consulta assim se deu:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA 24 de 06 de Maio de 2004  
ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*EMENTA:SERVIÇOS DE RADIODIAGNÓSTICO.  
ENQUADRAMENTO COMO SERVIÇO*

*HOSPITALAR. A atividade de radiodiagnóstico em ações de apoio direto ao reconhecimento e recuperação do estado de saúde, exercida nas condições previstas no art. 23 do IN SRF nº 306, de 2003, poderá se enquadrar como serviço hospitalar prestado por estabelecimento assistencial de saúde, sujeitando-se a receita bruta decorrente dessa atividade à aplicação do percentual de 12% (doze por cento), para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, desde que a pessoa jurídica seja constituída por empresários ou sociedades empresárias*

Ressalte-se que a aplicação do entendimento acima esposado se deu de forma retroativa, em observância ao art. 106 do CTN.

Como se trata de uma nova interpretação dada através de um mero ato normativo, há de se conceber que tal entendimento deverá ser aplicado de forma retroativa. Nesse contexto, assim dispõe do artigo 106 do Código Tributário Nacional - CTN, in verbis:

*"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em Qualquer caso quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados:"*

Portanto, os efeitos da norma interpretada não de ser estendidos retroativamente ao início de vigência da referida norma, nesse sentido, a LEI 9.249/95.

Cita outras respostas a consulta a seu favor decisão judicial (não vinculante):

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. PESSOA JURÍDICA. SERVIÇOS HOSPITALARES. CONCEITO. ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI 9.249/1995. NOVEL ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. 1. A Primeira Seção pacificou O entendimento de aue a) "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"; e b) "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" (REsp 951.251.PR, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 3.6.2009). 2. No caso, a redução da base de cálculo deve atingir os serviços de apoio ao diagnóstico e terapia na atividade de imagenologia, excluídas as simples consultas e atividades de cunho administrativo. 3. Agravo Regimental provido. (AGRESP 200602274506 AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 893835 ReL. HERMAN BENJAMIN)*

A seguir, argumenta:

Embora não tenha sido o cerne da questão suscitada no acórdão ora atacado, é importante evidenciar que um dos motivos que gerou a presente demanda se deu pelo fato da Recorrente ter transmitida a DCTF retificadora após ter sido transmitido o respectivo PERDCOMP.

Apenas para deixar registrado, é importante evidenciar as disposições do PARECER NORMATIVO 2 COSIT-RFB, de 28-8-2015, assim resumido:

"22. Por todo o exposto, conclui-se:

...

b) não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB ns 1.110, de 2010:

...

Infere-se, portanto, que o caso da Recorrente se amolda ao item "b" acima destacado, não havendo justa razão para que essa questão seja novamente suscitada no julgamento do presente Recurso.

Culmina, requerendo:

#### 4. 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, bem como:

(i) que sejam rechaçados os argumentos no sentido de que a Recorrente não possuía, na época do crédito, a natureza de sociedade empresária, se afastando, por via de consequência, a incidência do parágrafo único do art. 966 do Código Civil;

(ii) que as disposições contidas na IN SRF 480/2004, especialmente em seu artigo 27, sejam aplicadas retroativamente ao período do crédito em questão, ou seja, 3º trimestre de 1999, por força do art. 106 do CTN;

(iii) 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,

(iv) por fim, o acolhimento do presente RECURSO VOLUNTÁRIO pela sua totalidade.

Parece-me que os argumentos da recorrente contra a decisão da DRJ encontram o devido respaldo legal. Trata-se de uma sociedade empresária, não parecendo restar qualquer dúvida quanto a este aspecto, tendo em vista, até mesmo, o seu registro na Junta Comercial.

Quanto aos efeitos da consulta, entendo não caber razão à DRJ na medida em que, como sustenta a recorrente, tem caráter interpretativo, sanando a dúvida colocada pelo contribuinte.

Entretanto, parece-me desnecessário tecer maiores considerações a respeito, posto que, não se pode negar, que a retificação da DCTF deu-se após o período decadencial, conforme se observa na decisão da DRJ, aqui reproduzido::

*Contudo, em 10/05/2008 a interessada apresentou DCTF retificadora do 2º trimestre/2000 para zerar do débito de IRPJ, de R\$ 6.590,03, confessado na DCTF original (fls. 77 e 79-80).(grifei)*

Neste momento, entretanto, já decaíra o direito da pessoa jurídica de retificar sua declaração em face de já estar tacitamente homologado o lançamento que ocorreu nos no ano de 2000. Assim dispõe o Código Tributário Nacional - CTN.

*Art. 150. O, lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação, atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Impossível assim a retificação de um crédito extinto. Neste adiantado de tempo, nem o Fisco pode modificar o lançamento original para cobrar mais tributo e nem a pessoa jurídica para diminuí-lo.

A própria recorrente menciona que:

*não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB ns 1.110, de 2010:*

Esta é, exatamente, uma das restrições impostas pela referida IN RFB 1.110/2010, como segue:

*Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.*

*§ 5º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da DCTF extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte ao qual se refere a declaração. (grifei).*

Tal fato foi corroborado através do item 3 do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015:

*3- É possível o reconhecimento do crédito com base em provas ou indícios sem a retificação da DCTF? Não. A DCTF é confissão de dívida, portanto sua retificação é imprescindível para o reconhecimento do crédito. A existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). A divergência entre os valores informados na DCTF afasta a certeza do crédito e é razão suficiente para o indeferimento do pedido. (grifei).*

Assim, nego provimento ao presente recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Roberto Adelino da Silva

